ЕКОНОМІКА
ФІНАНСИ
ПРАВО

Серія виходить з 1997 року

Н. М. ТКАЧЕНКО

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

5-те видання,
доповнене й перероблене

Допущено
Міністерством освіти і науки України
як підручник
для студентів вищих навчальних закладів
економічних спеціальностей

КИЇВ
"А.С.К."
2000

ваним у Міністерстві юстиції України за № 892/4185 від 21.12.99 р.; Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. і зареєстрованою у Міністерстві юстиції України за № 893/4186 від 21.12.99 р.

П'яте видання книги значно доповнено схемами комп'ютерного обліку, специфічним обліком сільського господарства тощо.

З метою полегшення користування Планом рахунків автор у відповідних розділах навів узгодженість і кореспонденцію рахунків за Планом, що діяв до 01.01.2000 р., і новим Планом рахунків, що набув чинності з 01.01.2000 р.

Завдяки виділеному напівжирному шрифту читач може оперативно відшукати необхідний матеріал для практичного використання.

Автор висловлює щиру подяку рецензентам за цінні поради.

Частина I

Основи бухгалтерського обліку

Розділ 1. Загальна характеристика, предмет і метод бухгалтерського обліку

1.1. Поняття господарського обліку

Перш ніж приступити до вивчення бухгалтерського обліку, необхідно ознайомитися в загальних рисах з господарським обліком. Це дасть змогу краще зрозуміти особливості обліку, повніше й глибше вивчити його.

Господарський облік, як свідчить сама назва, це облік господарства, облік господарської діяльності підприємства, суспільства, що містить у собі виробництво, реалізацію і розподіл матеріальних благ, необхідних для задоволення потреб у харчах, одязі, житлі тощо.

Господарство України складається з галузей – промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі, транспорту тощо. Кожна галузь складається з окремих підприємств і організацій. До них належать заводи, фабрики, шахти, КСП, фермерські господарства, торговельні підприємства тощо.

Будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням та використанням послуг, називається господарською діяльністю.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство має в своєму розпорядженні необхідні **господарські засоби** – будівлі, машини, матеріали, товари, грошові кошти та **джерела господарських засобів**.

Згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку та Положеннями (стандартами) 1–6, затвердженими наказами Міністерства фінансів України № 87

від 31 березня і № 137 від 28 травня 1999 р. і зареєстрованими в Мін'юсті України № 392/3685 від 21 червня 1999 р. – на виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28 жовтня 1998 р., на схемі 1.1 наведена класифікація господарських засобів підприємства, на схемі 1.2 – класифікація джерел господарських засобів.

Поряд з господарськими засобами необхідною умовою господарської діяльності є **праця**. Затрати праці включаються разом з матеріальними затратами та іншими засобами виробництва до вартості виготовлюваних виробів, уречевлюються в них.

Господарська діяльність складається з господарських процесів, котрі поділяються на господарські операції.

Так, на виробничому підприємстві (фабриці, заводі) характерні операції із закупівлі сировини та інших матеріалів складають у своїй сукупності **процес заготівлі**; операції з виготовлення із сировини та інших матеріалів виробів утворюють **процес виробництва**; операції з продажу вироблених виробів належать до складу **процесу реалізації**.

Кожне підприємство веде господарську роботу за власним або за встановленим для нього державним планом.

Господарська діяльність кожного підприємства вимагає планування, управління і контролю. Щоб керувати підприємствами різних форм власності і всім народним господарством України, необхідно мати відомості про господарську діяльність кожного підприємства: розміри й склад його засобів, кошторів, розвиток окремих галузей тощо. Всі ці відомості можуть бути одержані лише завдяки обліку.

Облік існує давно. Він виник у процесі розвитку людського суспільства, котре для забезпечення своїх потреб здійснює господарську діяльність, тобто матеріальне виробництво, що вимагає управління та контролю. Задля цієї мети й було створено облік.

Протягом історичного розвитку, в процесі загального зростання матеріально-технічної культури змінювалися й удосконалювалися також методи, техніка і форми обліку. Від примітивних засобів і способів до складних сучасних комп'ютерних систем – таким є шлях розвитку облікової техніки.

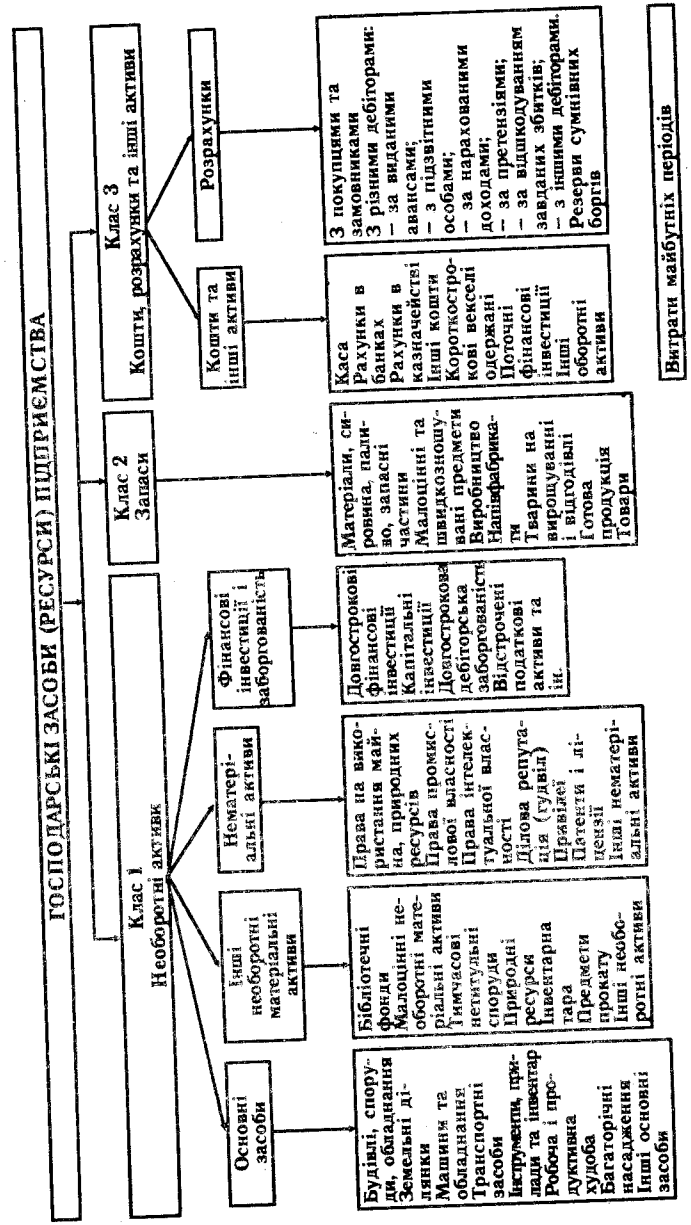


Схема 1.1. Класифікація господарських засобів (ресурсів) підприємства згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку.

Схема 1.2. Класифікація джерел господарських засобів (ресурсів) згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку.

1.2. Види обліку

Єдина система обліку на підприємстві, в галузі, державі забезпечується трьома нерозривно пов'язаними видами обліку: оперативно-технічним, статистичним та бухгалтерським.

Оперативно-технічний облік здійснюється безпосередньо на місці (цех, склад тощо) й забезпечує негайне спостереження та реєстрацію визначених виробничих і комерційних операцій та інших факторів господарської діяльності підприємства, організації, установи. Мета оперативного обліку – швидке одержання інформації про хід виробництва, реалізацію продукції (робіт, послуг).

Оперативно-технічний або оперативний облік слугує для оперативного планування й поточного спостереження за розвитком виробництва, виконанням робіт, послуг. Він охоплює господарські й виробничі операції, що не мають безпосереднього відображення на рахунках бухгалтерського обліку. За допомогою оперативно-технічного обліку одержують дані про щоденний випуск продукції, щоденне відвантаження і реалізацію продукції, товарів, про витрати сировини та інших матеріальних цінностей, трудові витрати, додержання умов договірних поставок тощо. Дані для оперативно-технічного обліку одержують шляхом безпосереднього спостереження фактів господарської та виробничо-фінансової діяльності підприємств, організацій, установ.

Водночас, оперативно-технічний облік охоплює й ті господарські операції, що не мають безпосереднього відображення у бухгалтерському обліку. Так, за його допомогою контролюють явку працівників на підприємство і повернення з нього по закінченні робочого часу, роботу верстатів та машин, їхні простої, режим технологічного процесу, стан і хід розрахунків підприємства з іншими підприємствами, організаціями та установами тощо.

Показники оперативного обліку використовують для забезпечення контролю. Ці показники часто не документують, а сповіщають усно.

Оперативний облік характеризується швидкістю одержання облікових відомостей.

Для одержання необхідної інформації дані оперативного обліку часто одержують шляхом спостереження, але нині дедалі ширше використовують сучасну техніку, наприклад, комп'ютери, телефакси тощо.

При оперативному обліку користуються всіма трьома видами вимірників, частіше – натуральними й трудовими.

Низку показників оперативного обліку передають до вищих організацій, наприклад, дані про випуск продукції, одержання врожаю зернових тощо. Такі показники узагальнюють і включають до складу оперативної звітності, яка слугує для спостереження за відповідними процесами в масштабі окремих галузей і народного господарства України в цілому.

Оперативно-технічним обліком мають бути зайняті працівники всіх служб підприємства – виробничої, технічної, бухгалтерської, постачання, праці, кадрів тощо.

Статистичний облік – це планомірне збирання й вивчення масових кількісних та якісних явищ і закономірностей загального розвитку за конкретних умов місця й часу (перепис наявності обладнання, визначення середньої заробітної плати працівників підприємства за категоріями працюючих, кількість і якість вироблюваної продукції, використання робочого часу, чисельності населення тощо). Дані про господарські та виробничі зміни статистичний облік одержує з оперативно-технічного і бухгалтерського обліку. Наприклад, за даними статистичного обліку можна визначити зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції (робіт, послуг), чисельність працюючих за віком, статтю, кваліфікацією тощо. Ці дані допомагають аналізувати результати різних процесів і прогнозувати подальший їх розвиток.

Таким чином, на основі статистичного обліку визначаються кількісні й якісні показники роботи кожного підприємства. Операції та явища підлягають статистичному спостереженню, групуванню, обчисленню середніх та відносних величин, індексів, побудови рядів динаміки, аналізу тощо. Виходячи з цього, статистичний облік являє собою систему вивчення, узагальнення і контролю за масовими явищами, що мають загальнодержавний характер.

Бухгалтерський облік – це спосіб документального спостереження, відображення й контролю за господарською і фінансовою діяльністю виробників і господарників (підприємств, організацій, орендних, спільних підприємств, акціонерних товариств тощо), а також система збирання, вимірювання, обробки, інтерпретації та передачі інформації про господарську діяльність підприємства, установи, організації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень. Облік ведеться у вартісному, натуральному та трудовому вимірниках. Він грунтується на суворому дотриманні документації та здійснюється на основі державних правових актів, тобто на основі правових чинників, що передбачає виникнення

виробничих госпрозрахункових підрозділів (цех, бригада, ланка, виробник), малих підприємств.

Побудова бухгалтерського обліку залежить від розвитку всіх чинників, що зумовлюють його суть. Так, застосування ПЕОМ дає можливість одному працівникові оперувати нормативною, технологічною, обліковою, правовою інформацією, що підносить інтегрованість бухгалтерського обліку в системі управління на вищий рівень, породжуючи нову якість обліку й нові чинники його побудови.

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

На відміну від інших видів обліку бухгалтерський облік забезпечує суцільну реєстрацію всіх господарських операцій на підставі документів первинного обліку.

Бухгалтерський облік базується на документуванні всіх господарських процесів і проведенні періодичних інвентаризацій, забезпечує виявлення та мобілізацію резервів підприємства з метою зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

Основними умовами правильної організації бухгалтерського обліку є використання найбільш раціональних форм і методів обліку, підвищення його технічного озброєння.

Усі три види господарського обліку тісно пов'язані між собою і доповнюють один одного.

1.3. Облікові вимірники

У бухгалтерському обліку для відображення руху засобів, коштів і господарських процесів використовують три види вимірників – натуральні, трудові та грошові (вартісні).

Натуральні вимірники використовують для одержання даних за кількістю однорідних об'єктів обліку в одиницях виміру (за об'ємом, площею, вагою, довжиною). В обліку використовуються натуральні вимірники: **міри довжини** (сантиметри, метри, кілометри тощо), **ваги** (грами, кілограми, тонни тощо), **площі** (квадратні метри, гектари тощо), **об'єму** (літри, кубічні метри, тощо) та ін. Натуральні вимірники використовують для обліку кількості матеріальних цінностей. Застосування матеріальних показників до сортів, сортиментів дає змогу одержувати дані про кількість і якість зумовлених матеріальних цінностей.

Натуральні вимірники використовуються в аналітичному обліку матеріальних цінностей, готової продукції, товарів, основних засобів та ін.

Трудові вимірники використовуються з метою обліку кількості відпрацьованого часу та обліку праці, витраченої на виготовлення продукції, й виражаються в одиницях часу, тобто днях, годинах, хвилинах. Використовуються ці вимірники при нарахуванні заробітної плати працівникам підприємства та ін., при визначенні середньосписокового складу працівників, рівня продуктивності праці тощо.

Грошові (вартісні) вимірники (гривні, копійки) є універсальними. За допомогою грошового вимірника узагальнюються всі господарські операції й явища, що раніше виражалися в натуральних і трудових вимірниках.

Грошовий вимірник використовується поряд з натуральними і трудовими при обліку заробітної плати, матеріалів, готової продукції, її реалізації, доходів; збитків, у розрахунково-кредитних операціях тощо, а також для узагальнення й визначення результатів виробничо-господарської та фінансової діяльності підприємства, організації, установи за звітний період при складанні поточних і річних фінансових звітів, планів розвитку підприємства.

1.4. Завдання бухгалтерського обліку

Господарська діяльність кожного виробничо-комерційного підприємства базується на найбільш раціональному використанні матеріальних і грошових ресурсів, а також робочого часу у процесі виробництва.

Головне завдання кожного підприємства – випуск продукції, торгівля товарами високої якості з найменшими витратами. Тому основним завданням бухгалтерського обліку є: виявлення обсягу випущеної з виробництва продукції, придбаних товарів, їх реалізації, виявлення фактичних витрат з виготовлення продукції чи придбання товарів, аналіз і контроль за собівартістю виробленої продукції та її зниженням, визначення кінцевих результатів діяльності підприємства.

Виходячи з цього, **завданнями бухгалтерського обліку є**:

– додержання Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 1–6 (накази Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р. і № 137 від 28.05.99 р.) та ін.;

– облік, аналіз і контроль **за необоротними активами;**

– облік, аналіз і повсякденний контроль **за виконанням завдань виробництва в розрізі** кількості, якості та асортименту продукції згідно з вимогами замовників;

– облік, аналіз і контроль **за оборотними активами, за правильними й економними витратами ресурсів;**

– облік, аналіз і контроль **за власним капіталом**, за забезпеченням наступних витрат і платежів;

– облік, аналіз і визначення **витрат за елементами та витрат діяльності** підприємства;

– облік, аналіз і контроль **за мірою праці та її оплати;**

– своєчасне **документальне оформлення** випущеної з виробництва продукції;

– облік, аналіз і контроль **за довгостроковими зобов'язаннями:**

– облік, аналіз і контроль **за поточними зобов'язаннями;**

– облік, аналіз і контроль **за коштами, розрахунками та іншими активами;**

– облік, аналіз і контроль **за формуванням доходів і результатів** діяльності підприємства;

– контроль **за станом рентабельності виробництва** продукції і рентабельності підприємства;

– **виявлення резервів** подальшого збільшення ефективності виробництва;

– **забезпечення наявності первинної документації** щодо кожної господарської операції та своєчасної обробки первинних документів, яка б давала змогу в будь-який момент визначити кількість, терміни надходження й витрат сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних цінностей, випуск і реалізацію готової продукції тощо, відповідність фактичних даних бухгалтерського обліку завданням;

– **забезпечення повного відображення всіх витрат** підприємства за їхніми складовими частинами, а також всіх доходів підприємства і повсякденне співставлення витрат з доходами, виявлення результатів кожного господарського процесу і загальних фінансових результатів діяльності підприємства;

– **побудова обліку на кожному підприємстві** відповідно до особливостей його технології та організації виробництва, особливостей його організаційної структури;

– **ведення обліку кожного виду господарських коштів,** закріплених за матеріально відповідальними особами.

Бухгалтерський облік у промисловості, як і в інших галузях народного господарства, є одним з найважливіших джерел економічної інформації, засобом контролю за роботою підприємства і знаряддям охорони власності.

Дані поточного бухгалтерського обліку (облікові документи, записи) потрібні насамперед працівникам самих підприємств у їхній повсякденній роботі; також вони є основою для складання фінансової звітності підприємств.

1.5. Вимоги до бухгалтерського обліку

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28 жовтня 1998 р., **бухгалтерський облік має задовольняти певним вимогам.**

Перша вимога – раціональність та економічність побудови бухгалтерського обліку.

Раціонально організований і добре поставлений облік – основа правильного ведення господарства.

Для виконання вимог бухгалтерського обліку облікові працівники мають бути добре обізнані у своїй справі, набуваючи для цього необхідні теоретичні та практичні знання й постійно підвищуючи кваліфікацію.

Облікові працівники мають бути вимогливими до себе, до якості своєї роботи, постійно здійснювати самоконтроль, перевіряти свою роботу. Без цього не можливо додержуватися вимог своєчасності, точності та ясності обліку, вимог виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів та впровадження національних стандартів.

Друга вимога – ясність і зрозумілість обліку.

Третя вимога – простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних, попередження всілякого роду спроб перекручування дійсності, усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в здійсненні контролю за господарською діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період (згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" № 87 від 31 березня 1999 р.).

Четверта вимога – дійовість і достовірність поточних і звітних даних згідно з Положенням (стандартом) 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", схваленим Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Помилки, породжувані неуважним ставленням працівників бухгалтерського обліку до своїх обов'язків, призводять до заплутування облікових даних, а це створює можливість для зловживань та крадіжок власності підприємства.

П'ята вимога – порівнювання звітних даних останнього періоду з даними за минулі звітні періоди, планами, прогнозами, даними бізнес-планів підприємства. При цьому необхідна єдина оцінка об'єктів, єдність показників за об'єктами обліку та фінансової звітності тощо.

1.6. Види підприємств відповідно до форм власності, на яких здійснюється бухгалтерський облік

Відповідно до Закону України "Про власність" № 697-XVII від 07.02.91 р. (п.4 ст.2) в Україні існує три види власності:

1) приватна;

2) колективна;

3) державна, що складається із загальнодержавної (республіканської) та комунальної (власності адміністративно-територіальних одиниць).

Підприємства, на яких здійснюється бухгалтерський облік, відповідно до форм власності, встановлених законом України "Про підприємництво в Україні" № 887-XII від 27.03.91 р. із подальшими змінами і доповненнями, внесеними Законами України (1992–1998 рр.), можуть бути різних видів:

– **приватне підприємство**, засноване на власності фізичної особи;

– **колективне підприємство**, засноване на власності трудового колективу;

– **господарське товариство**;

– **підприємство, засноване на власності об'єднання громадян**;

– **комунальне підприємство**, засноване на власності відповідної територіальної громади;

– **державне підприємство**, засноване на державній власності, в тому числі казенне підприємство;

– **казенне підприємство** – це державне підприємство, яке відповідно до законодавства України не підлягає приватизації (за рішенням Кабінету Міністрів України може бути перетворене на казенне підприємство);

– **спільне підприємство**, засноване на базі об'єднання майна різних власників (змішана форма власності). Серед засновників спільного підприємства відповідно до законодавства можуть бути юридичні особи та громадяни України, громадяни інших держав;

– **орендне підприємство** – самостійна юридична одиниця, утворена орендарями на основі орендного договору про майновий найом у тимчасове володіння і користування (у т.ч. з правом викупу) на визначений строк і на умовах, а також за визначену плату майна орендодавця для самостійного здійснення підприємницької діяльності або для іншої мети.

Підприємства на території України можуть об'єднуватися в:

– **асоціації**, тобто договірні об'єднання, що створюються з метою постійної координації господарської діяльності без права втручання у виробничу і комерційну діяльність будь-якого з її учасників;

– **корпорації** – договірні об'єднання, що створюються на основі поєднання виробничих, наукових та комерційних інтересів, з делегуванням окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників;

– **концерни** – статутні об'єднання підприємств промисловості, наукових організацій, банків, торгівлі, транспорту тощо на основі повної фінансової залежності від одного або групи підприємств;

– **консорціуми** – тимчасові статутні об'єднання промислового і банківського капіталу для досягнення спільної мети;

– **інші об'єднання** за галузями, територіальними та іншими принципами.

Зміст роботи підприємства чи об'єднання залежить насамперед від того, яку потребу воно задовольняє (виготовлення тих чи інших видів продукції, виконання робіт або надання послуг). Звідси чинником, що визначає побудову бухгалтерського обліку на підприємствах і в об'єднаннях, є вид виробничої діяльності.

1.7. Предмет бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони багатогранного процесу розширеного відтворення: господарські факти, явища і процеси (операції), що зумовлюють рух господарських засобів, а також джерел їх утворення. Предмет бухгалтерського обліку охоплює весь процес відтворення – тобто виробництво, розподіл, обіг та споживання. Так, на цукровому заводі предметом бухгалтерського обліку є процес виробництва, реалізації цукру тощо; на машинобудівельному підприємстві – процес виробництва машин, обладнання тощо та їх відтворення. Таким чином, предмет бухгалтерського обліку вивчає стан і використання засобів підприємства в процесі господарської діяльності та джерел їх утворення.

1.8. Об'єкти бухгалтерського обліку

Об'єктами бухгалтерського обліку підприємства є господарські засоби й джерела господарських засобів (схеми 1.1 і 1.2).

Згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку в Україні господарські засоби підприємства групують за трьома ознаками:

1. Необоротні активи.
2. Оборотні активи.
3. Витрати майбутніх періодів.

1. До необоротних активів належать:

а) Нематеріальні активи – це придбані права користування природними ресурсами, майном, об'єктами інтелектуальної власності тощо.

б) Основні засоби, до яких належать будівлі, споруди, машини, обладнання, транспортні засоби, тварини робочі й продуктивні та ін. Вони використовуються в господарській діяльності в незмінній натуральній формі тривалий час, як правило більше року, зношуються поступово і тому переносять свою вартість на готову продукцію частинами, у міру зносу. Це, наприклад, будівля, що належить вашому підприємству, де знаходяться офіс, оргтехніка, автомобілі та ін., що є власністю вашого підприємства тощо.

в) Інші необоротні активи, до яких належать:
– незавершене будівництво;
– довгострокові фінансові інвестиції, інші фінансові інвестиції;
– довгострокова фінансова заборгованість;
– відстрочені податкові кредити;
– інші необоротні активи.

2. До оборотних активів належать:

а) Запаси, до яких віднесені:
– виробничі запаси (матеріали, паливо, запасні частини, насіння та корми).

Вони використовуються в процесі виробництва одноразово й повністю споживаються протягом одного виробничого циклу, тому вся їхня вартість одразу переноситься на собівартість готової продукції. **Наприклад**, на виробництво цукру за добу перероблено п'ять тисяч тонн цукрового буряку. Вартість цукрового буряку повністю перейшла на собівартість готової продукції – цукру;
– тварини на вирощуванні та відгодівлі;
– малоцінні та швидкозношувані предмети терміном служби до 1 року;
– незавершене виробництво – це предмети, що перебувають у незавершеному виробничому процесі (наприклад, жовтий цукор у дифузії);

403794

– готова продукція – це закінчена в обробці продукція, що відповідає встановленим технічним умовам, знаходиться на складі підприємства-виготувача або відвантажена споживачу;

– товари – це продукти праці, вироблені й призначені для продажу. Будь-який товар має дві властивості – споживчу вартість і вартість. Споживча вартість – здатність речі задовольнити яку-небудь людську потребу і здатність обмінюватися на інші речі. Одні речі задовольняють людські потреби безпосередньо, як предмети споживання (наприклад, хліб, одяг тощо), інші, непрямі, – як засоби виробництва (сировина, верстати тощо).

б) Дебіторська заборгованість – це заборгованість різних підприємств та фізичних осіб перед вашим підприємством. Наприклад, заборгованість за товари або інші матеріальні цінності, відвантажені покупцям, але не оплачені, за виконані роботи та послуги, за підзвітні суми, видані працівникові під звіт, по векселях одержаних, по авансах виданих та ін. Підприємства й особи, винні вашому підприємству, називаються дебіторами, а їхня заборгованість вашому підприємству – **дебіторською заборгованістю**.

До дебіторської заборгованості належить також заборгованість з нарахованих доходів, а також поточні фінансові інвестиції.

в) Грошові кошти та їхні еквіваленти:

– у національній валюті;

– в іноземній валюті;

– інші оборотні активи.

3. До витрат майбутніх періодів належать витрати, що здійснені у даному звітному періоді, але відносяться до наступних звітних періодів. До таких витрат належать:

– витрати з освоєння виробництва, нових видів продукції;

– суми передплати періодичних видань та ін.

Згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку в Україні джерела господарських засобів групують за чотирма ознаками:

1. Власний капітал.
2. Забезпечення майбутніх витрат і платежів.
3. Довгострокові зобов'язання.
4. Поточні зобов'язання.

1. Власний капітал

До власного капіталу належать:

а) Статутний капітал (капітал – це джерело створення підприємства).

На підприємствах державної власності Статутним капіталом називається розмір коштів, наданих підприємству державою для виконання встановленого йому плану. Статутний капітал як розмір коштів насамперед втілюється в основні засоби підприємства. Тому будь-які зміни величини основних засобів підприємства призводять до зміни величини Статутного капіталу.

Частина Статутного капіталу, втілена в **основні засоби підприємства, називається основною частиною Статутного капіталу або Основним капіталом**; частина цих же коштів втілюється також і в оборотні засоби в запасах матеріалів, готової продукції, щоденних витратах виробництва, необхідних підприємству для його нормальної роботи.

Частина Статутного капіталу, втілена в оборотні засоби підприємства, називається оборотною частиною Статутного капіталу або Оборотним капіталом.

Облік Статутного капіталу ведеться без розподілу його на основну й оборотну частини, оскільки такий розподіл можна визначити шляхом простого розрахунку по балансу підприємства. З цією метою сума залишку Статутного капіталу зіставляється із сумою залишку основних засобів на ту ж дату. Перевищення суми Статутного капіталу над сумою основних засобів становитиме оборотну частину Статутного капіталу.

Основна й оборотна частини Статутного капіталу підприємства змінюються. Зміни основної частини Статутного капіталу зумовлюються змінами основних засобів підприємства. Зміни оборотної частини Статутного капіталу на державному підприємстві зумовлюються або вилученням з підприємства частини оборотних засобів (у випадках, коли виявляється їх надлишок), або передаванням оборотних засобів вищою організацією підприємству, коли внаслідок збільшення обсягу роботи підприємство потребує більше оборотних засобів, ніж воно має.

На підприємствах з іншими формами власності (крім державної) Статутний капітал – це сумарний підсумок внесків (вкладів) учасників (власників) підприємства у майно (кошти) для забезпечення нормальної господарської діяльності, передбаченої Статутом підприємства.

Статутний капітал підприємства, яке викуповується його колективом, розраховується як сума майна по залишковій вартості (за вирахуванням зносу), готівки, коштів на Розрахунковому рахунку і в дебіторській заборгованості за вирахуванням кредиторської заборгованості.

Якщо підприємство перетворюється на акціонерне товариство, то на величину розрахованого таким чином Статутного капіталу випускаються акції, які розміщуються серед членів колективу (акціонерне товариство закритого типу) або реалізуються всім бажаючим (акціонерне товариство відкритого типу).

Вклади до Статутного капіталу (в оплаті акцій) можуть бути внесені коштами, майном, матеріальними цінностями, нематеріальними активами, облігаціями й іншими цінними паперами.

Майно і нематеріальні активи можуть передаватися або у власність підприємства, або в користування. Активи, надані у власність, не повертаються колишньому власникові, а надані в користування – повертаються власникові по закінченні встановленого терміну.

Оцінюються майно і нематеріальні активи, передані у власність підприємства, спільним рішенням учасників на зборах засновників, а майно, передане в користування, оцінюється виходячи з орендної плати за користування цим майном, обліченої за встановлений засновниками термін.

б) Пайовий капітал. При переведенні колгоспів на пайові відносини власності (йдеться про КСП – колективні сільськогосподарські підприємства) неподільний фонд, що обліковується на рахунку 40 "Неподільний капітал", розподіляється на дві частини – **основний (резервний)** і **пайовий (базовий) капітали**. Суми цих капіталів обліковуються на відповідних субрахунках, що відкриваються до рахунка 40 "Статутний капітал".

Згідно зі ст. 7 Закону України "Про колективне сільськогосподарське підприємство" від 14 лютого 1992 р. майно КСП належить за правом спільної часткової власності його членам. **Пай** (частка у пайовому капіталі) є власністю члена підприємства, а право розпоряджатися своїм паєм на власний розсуд член КСП набуває після припинення членства в підприємстві (ст.9). Суми майнового паю (натурою, грошима або цінними паперами), на які громадянин має право у разі виходу з КСП, не включаються до сукупного оподатковуваного доходу і не підлягають обкладанню прибутковим податком з громадян ("Вісник податкової служби України", № 6, 1997 р., с. 40).

Пай кожного члена КСП може складатися з таких складових частин:

– базовий пай;

– збільшений пай (сума, сплачена наприкінці кожного року);

– суми індексації основних засобів (провадяться за рішенням уряду країни);

– дивіденди;

– особисті внески (за письмовою заявою власника паю нараховані дивіденди можуть бути спрямовані на збільшення його паю).

Видача майнового паю натурою (готовою продукцією, виробничими запасами, худобою тощо) у бухгалтерському обліку відображається як продаж-реалізація, а основними засобами – через рахунок "Статутний капітал".

в) Додатковий вкладений капітал – це емісійний дохід, інший вкладений капітал, дооцінка активів, безкоштовно одержане майно, інший додатковий капітал.

г) Резервний капітал утворюють підприємства за участю іноземного капіталу, а також акціонерні товариства відкритого і закритого типів. Відрахування до нього здійснюються по досягненні ним розмірів, передбачених установчими документами, але не більше 25% оплаченого Статутного капіталу. Джерело коштів – прибуток. Сума відрахувань до Резервного капіталу не повинна перевищувати 50% прибутку.

д) Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Прибуток звітного року (основна частина прибутку) – це, як правило, прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг). Прибуток утворюється з доходів від реалізації за вирахуванням повної собівартості продукції. Друга частина прибутку – прибуток від іншої реалізації (вибуття основних засобів тощо). Складовою частиною прибутку є прибуток від часткової участі в діяльності інших підприємств: дивіденди по акціях, облігаціях та інших цінних паперах, що належать підприємству; одержані штрафи, відшкодування збитків тощо. Вони називаються прибутками від позареалізаційних операцій і зменшуються на суму витрат по сплаті штрафів, пені, неустойок. Після цього утворюється позареалізаційний результат, який або додається до прибутку від реалізації, або вираховується з нього.

Нерозподілений прибуток минулих років використовується на поповнення Резервного капіталу, на збільшення Статутного капіталу, на виплату дивідендів засновникам підприємства та ін.

е) Неоплачений капітал.

є) Вилучений капітал – викуплені акції, вилучені вклади і паї, інший вилучений капітал.

2. Забезпечення майбутніх витрат і платежів – суми, зарезервовані у встановленому порядку з метою рівномірного включення витрат та платежів до витрат або обороту, тобто

працюючих, органам соціального забезпечення, за векселями виданими, за одержаними від клієнтів авансами та ін.

Знання об'єктів бухгалтерського обліку вимагає розгляду змісту і призначення окремих елементів методу бухгалтерського обліку.

1.9. Метод бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в обліку. Він складається з ряду елементів, головні з яких:

1) документація;
2) інвентаризація;
3) рахунки;
4) подвійний запис;
5) оцінка;
6) калькуляція;
7) баланс;
8) звітність.

Практичне використання кожного з них обумовлене відповідними положеннями, інструкціями, вказівками, розробленими і затвердженими державними органами.

Зупинимося на їхній характеристиці.

Документація являє собою відображення господарських операцій у визначених носіях інформації – на паперових бланках або технічних носіях (магнітних стрічках, магнітних дисках, перфострічках, дискетах); це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку.

Інвентаризація – це спосіб перевірки в натурі наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахування, зважування, обміру й оцінки всіх залишків господарських засобів і порівняння з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація – це спосіб бухгалтерського обліку майна, коштів підприємства, що забезпечує відповідність облікових даних їх фактичній наявності.

Рахунки (бухгалтерські) – призначені для обліку наявності і руху господарських засобів, коштів та їх джерел.

Подвійний запис. Уперше сутність подвійного запису було розкрито й логічно обґрунтовано в праці італійського математика Луки Пачолі, надрукованій 1494 р. під назвою "Трактат про рахунки і записи". Звідси поняття "подвійна італійська бухгалтерія". Пачолі називають батьком системи подвійної бухгалтерії. Першу друковану працю з бухгалтерії було невдовзі видано іншими мовами, тож вона породила чимало наслідувачів у Німеччині, Франції, Англії. Одну з таких робіт було перекладено російською мовою за правління Петра Першого.

Система подвійного запису, вихідні позиції якої було викладено Пачолі, витримала іспит часом і ось уже понад 500 років використовується (в тих чи інших варіантах) всюди, де необхідний систематичний облік господарської діяльності.

Подвійний запис – це принцип тотожного відображення господарських операцій на рахунках, що зумовлює рівність оборотів по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків.

Подвійний запис випливає з економічної суті відображення операцій. Кожна господарська операція викликає зміни у двох видах господарських засобів, грошових коштів, або у двох видах джерел, або в одному виді засобів чи коштів, і в тій же сумі змінюється відповідний вид джерел.

Розглянемо використання подвійного запису для відображення на рахунках початкового сальдо і визначення сальдо на активних, пасивних і активно-пасивних рахунках.

Приклад.

І. Сальдо на 1.03.00 р.:

на дебеті рахунка "Каса"	– 30 грн.
на дебеті рахунка "Поточні рахунки в національній валюті"	– 1 500 000–"–
на дебеті рахунка "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" (оптова база № 1)	– 200 000–"–
на кредиті рахунка "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" (магазин № 5)	– 640 000–"–

ІІ. Господарські операції за березень 2000 р.

1) З рахунка "Поточні рахунки в національній валюті" надійшло до каси підприємства на господарські потреби 600 грн. (грошей в касі збільшилося на 600 грн., на поточному рахунку в національній валюті зменшилося на 600 грн.).

2) Надійшло на склад матеріалів від оптової бази № 1 на 180 000 грн. (матеріалів на складі збільшилося на 180 000 грн., заборгованість підприємства, на яке надійшли матеріали, збільшилася на 180 000 грн.).

3) Перераховано з рахунка "Поточні рахунки в національній валюті" магазину № 5 600 000 грн. за товари (на рахунку грошей зменшилося на 600 000 грн., й водночас кредиторська заборгованість перед магазином № 5 зменшилася на 600 000 грн.).

ІІІ. Відображення на бухгалтерських рахунках початкового сальдо (на 1.03.00 р.), господарських операцій за березень і визначення сальдо на 1 квітня 2000 р.:

рах. "Каса"

Дебет	Кредит
с. 30 1) 600	
Об.600	
С. на 1.04 (30 + 600) = = 630 грн. (готівка в касі)	

рах. "Поточний рахунок в національній валюті"

Дебет	Кредит
с. **1 500 000**	
	1) 600 **3)** **600 000**
Об. –	Оборот за березень 600 600
С. на 1.04 (1 500 000 – 600 600) = = 899 400 грн. (кошти на рахунку)	

рах. "Матеріали"

Дебет	Кредит
с. –	
2) 180 000	
Об.180 000	
С.180 000 грн. (наявність матеріалів на складі)	

Дебет "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" Кредит

Оптова база № 1

с. 200000	
	2) 180000
Об. —	Об. за березень 180 000
С. на 1.04. (200 000 – 180 000) = 20 000 грн. (дебіторська заборгованість)	

Дебет "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" Кредит

Магазин № 5

	С. 640 000
3) 600 000	
Об. за березень 600 000	Об. —
	С. на 1.04. (640 000 – 600 000) = 40 000 грн. (кредиторська заборгованість)

Оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх в цілому по підприємству.

Для відображення бухгалтерського обліку та звітності майно і господарські операції оцінюються у національній грошовій одиниці України способом підсумовування витрат.

Записи у бухгалтерському обліку на валютних рахунках підприємства, а також операцій в іноземній валюті здійснюються в національній грошовій одиниці України (в гривнях) у сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України, що діє на момент здійснення операцій. Водночас зазначені записи здійснюються у валюті розрахунків і платежів (за кожною іноземною валютою окремо).

Калькуляція – це латинський термін, що означає "набирати", тобто набирати витрати з метою визначення собівартості продукції та послуг як в цілому, так і поодинці. Собівартість є базою для визначення ціни виробничої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Бухгалтерський баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, зобов'язання і власний капітал на певну дату.

Бухгалтерська фінансова звітність – це система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, що відображають господарсько-фінансову діяльність підприємства, організації, установи за визначений період і є завершальним етапом бухгалтерського обліку.

Бухгалтерська фінансова звітність має відображати наростаючим підсумком (за перший квартал плюс за другий, третій і четвертий – одержуємо за рік) майновий та фінансовий стан підприємства, установи, результати господарської діяльності за звітний період і грунтуватися на даних синтетичного та аналітичного обліків.

Типові форми бухгалтерської звітності та інструкції про порядок їх заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом із статистики України, які є керівними органами бухгалтерського обліку в управлінні економікою (схема 1.3). Міністерство фінансів України також розробляє Національні стандарти бухгалтерського обліку на виконання програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів з обов'язковою реєстрацією їх у Міністерстві юстиції України.

Міністерства й відомства за погодженням з Мінфіном і Держкомстатом України можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми бухгалтерської звітності. Забороняється вимога подання бухгалтерської звітності за формами, не затвердженими в установленому порядку, а також за невстановленими адресами. Місячну, квартальну і річну бухгалтерські звітності складають підприємство, організація, установа, в яких відображається склад майна та джерела їх формування, включаючи майно виробництв, філій, представництв та інших



Схема 1.3. Керівні органи бухгалтерського обліку в управлінні економікою.

відокремлених підрозділів, виділених на окремий баланс. Об'єднання, до яких належать підприємства, складають самостійний баланс. Централізована бухгалтерія, що обслуговує підприємства, установи, складає фінансову звітність, у якій відображаються результати господарської діяльності, склад майна цих підприємств, установ та джерела його формування. Міністерства, до сфери управління яких належать підприємства, установи загальнодержавної власності, а також органи, у віданні яких перебувають підприємства, установи республіканської (Республіка Крим) та комунальної власності, складають зведену квартальну і річну бухгалтерську

звітність. Для всіх підприємств звітним роком вважається період з 1 січня по 31 грудня включно.

Для підприємств, організацій, установ, що створюються, першим звітним роком вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня, – по 31 грудня наступного року включно.

Дані наступного балансу мають відповідати даним затвердженого заключного балансу за період, що передує звітному, розбіжності мають бути пояснені. Зміни даних бухгалтерської звітності внаслідок їх перекручення, що належать як до поточного, так і до минулого років (після затвердження цієї звітності), здійснюються у тому звітному періоді, в якому були виявлені перекручення. Виправлення помилок у бухгалтерській звітності (стандарт 6) підтверджується підписом посадових осіб, які підписали її раніше, із зазначенням дати виправлення. У формах звітності з'явилися зміни, що відповідають вимогам зовнішніх користувачів (кредиторів, інвесторів, акціонерів), податкових інспекцій і міжнародній практиці.

Підприємство (за винятком спільних підприємств з іноземними інвестиціями) **подає квартальну та річну бухгалтерську звітність**:

– органам, у сфері управління яких перебуває підприємство;

– учасникам, засновникам – відповідно до установчих документів;

– органові державної статистики.

Міністерство фінансів може визначити інші державні органи, яким подається бухгалтерська звітність.

Квартальна бухгалтерська звітність подається підприємством не пізніше 17-го числа місяця, наступного за звітним періодом, річна – не пізніше 5 лютого наступного за звітним року, а підприємствами, до складу яких входять філії, представництва, відділення, інші відособлені підрозділи, що перебувають на окремому балансі, – відповідно 20-го числа та 10 лютого. Терміни подання бухгалтерської звітності в зазначених межах встановлюють органи, у сфері управління (відданні) яких перебувають підприємства або засновники підприємства.

Спільне підприємство з іноземними інвестиціями подає річну бухгалтерську звітність до 15 березня наступного за звітним року:

– учасникам спільного підприємства, якщо це передбачено установчими документами;

– державній податковій інспекції;

– органові державної статистики.

Установа, що утримується за рахунок бюджету, подає місячну, квартальну і річну бухгалтерські звітності про виконання кошторисів витрат вищому органові у встановлені ним терміни.

Датою подання бухгалтерської звітності для підприємства, установи у межах одного міста вважається день фактичної передачі її за належністю, а для іногороднього – дата його відправлення, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку.

Якщо дата подання звітності припадає на неробочий день, то термін подання звітності переноситься на перший після вихідного робочий день.

Бухгалтерські звіти підписуються керівником і головним бухгалтером підприємства, установи, а за відсутності на підприємстві, в установі бухгалтерської служби – спеціалістом, який веде облік.

Річна фінансова звітність підприємства, установи до подання її вищезазначеним органам, організаціям і учасникам розглядається й затверджується у порядку, визначеному установчими документами.

Звітність на підприємствах, в організаціях, установах використовується для контролю за виконанням планів, аналізу господарської діяльності, формування прогнозів, бізнес-планів тощо.

Звітність необхідна вищим організаціям для контролю за виконанням роботи підлеглими організаціями, виявлення недоліків у роботі, аналізу їх господарської діяльності, а також для керівництва їх роботою.

Звітність підприємств використовують фінансові органи для контролю за правильністю та своєчасністю розрахунків з бюджетом.

Звітність підприємств використовують також кредитні та банківські установи при розгляді питання видачі кредитних коштів та при страхуванні майна підприємства.

Органи статистики зводять показники діяльності підприємств (на основі статистичних даних звітності) і таким чином формують загальнодержавну статистику.

З метою забезпечення доступності, гласності та відкритості для зацікавлених користувачів (бірж, покупців, постачальників, інвесторів тощо) річна фінансова звітність про наслідки фінансово-господарської діяльності, майновий та фінансовий стан є відкритою для опублікування, крім випадків, передбачених законодавством.

Міністерства й відомства, до сфери управління яких належать підприємства, установи загальнодержавної власності, а також органи, у віданні яких перебувають установи республіканської

(Республіки Крим) та комунальної власності, зведену бухгалтерську звітність про виконання кошторису витрат подають Мінфіну, фінансовим органам у встановлені ними терміни.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Фінансова звітність складається з: Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал і Приміток до звітів.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Для того щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про: дату звітності та звітний період; валюту звітності та одиницю виміру; відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду; облікову політику підприємства та її зміни; консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування; іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Таким чином, **під методом бухгалтерського обліку потрібно розуміти систему способів і прийомів, за допомогою якої відображають об'єкти бухгалтерського обліку з метою контролю і управління ними.**

Розділ 2. Бухгалтерський Баланс та основи його побудови

2.1. Структура та основи побудови Балансу. Актив, пасив, статті Балансу

Згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. та зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 396/3689 від 21 червня 1999 р. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "БАЛАНС".

Цим Положенням (стандартом) визначені зміст і форма Балансу (табл. 2.1) та загальні вимоги до розкриття його статей.

Баланс складається з двох частин: Активу, де представлені господарські засоби, і Пасиву, де згруповані їхні джерела. Основним елементом бухгалтерського Балансу є стаття (активна чи пасивна).

За вищезазначеним стандартом **Актив Балансу складається з трьох розділів**:

I. Необоротні активи.

II. Оборотні активи.

III. Витрати майбутніх періодів.

Пасив Балансу складається з п'яти розділів:

I. Власний капітал.

II. Забезпечення наступних витрат і платежів.

III. Довгострокові зобов'язання.

IV. Поточні зобов'язання.

V. Доходи майбутніх періодів.

Оскільки у Балансі відображаються **активи** (ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому), **зобов'язання** (заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди) **та власний капітал** (частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань), то **підсумок Активу Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, тобто Пасиву Балансу.**

Статті бухгалтерського Балансу – це показники, що відображають стан на відповідну дату окремих видів господарських засобів, коштів і джерел їх утворення. Кожна стаття

Балансу має грошовий вираз, що називається **оцінкою статті**. Загальним принципом оцінки засобів для Балансу є оцінка за їх фактичною собівартістю. Форму Балансу, згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, наведено в таблиці 2.1.

Розглянемо статті Активу і Пасиву Балансу.

Актив Балансу

І розділ Активу Балансу "Необоротні активи".

У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними положеннями (стандартами). У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартості нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума зносу. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу.

У статті "Незавершене будівництво" показується вартість незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва.

У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу Основних засобів згідно з відповідними Положеннями (стандартами). У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів. Окремо у цій статті наводяться первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість. До підсумку Балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату Балансу.

У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними Положеннями (стандартами) обліковуються методом участі в капіталі.

У статті "Довгострокова дебіторська заборгованість" показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати складання Балансу.

У статті "Відстрочені податкові активи" відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню

в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розподілу "Необоротні активи".

II розділ Активу Балансу "Оборотні активи".

У статті "Виробничі запаси" показується вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, куплених напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

У статті "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" відображається вартість: дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кролів, дорослих тварин, вибракуваних із основного стада для реалізації, та молодняку тварин.

У статті "Незавершене виробництво" показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги).

У статті "Готова продукція" показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

У статті "Товари" показується вартість товарів, придбаних підприємствами для наступного продажу.

У статті "Векселі одержані" показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем). До підсумку Балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками":

– з бюджетом – показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата по податках, зборах та інших платежах до бюджету;

– за виданими авансами – показується сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів;

– з нарахованих доходів – показується сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню;

– із внутрішніх розрахунків – показується заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків. (Пов'язані сторони – це підприємства, стосунки між якими зумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною).

У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року починаючи з дати Балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи.

У статті "Інші оборотні активи" відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Оборотні активи".

III розділ Активу Балансу "Витрати майбутніх періодів" (статті відсутні).

У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Пасив Балансу

I розділ Пасиву Балансу "Власний капітал"

У статті "Статутний капітал" наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

У статті "Пайовий капітал" наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами

У статті "Додатковий вкладений капітал" акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

У статті "Інший додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається або сума прибутку, реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до Статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті "Вилучений капітал", господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

II розділ Пасиву Балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів"

У статті "Забезпечення виплат персоналу" відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання Балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозованих) оцінок.

У статті "Цільове фінансування" відображаються залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, отримані з бюджету та інших джерел.

III розділ Пасиву Балансу "Довгострокові зобов'язання"

У статті "Довгострокові кредити банків" показується сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

У статті "Довгострокові фінансові зобов'язання" наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

У статті "Відстрочені податкові зобов'язання" показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

У статті "Інші довгострокові зобов'язання" показується сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу "Довгострокові зобов'язання".

IV розділ Пасиву Балансу "Поточні зобов'язання"

У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками по отриманих від них позиках.

У статті "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" показується сума довгострокових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати складання Балансу.

У статті "Векселі видані" показується сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів.

У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" показується сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями).

У статті "Поточні зобов'язання за одержаними авансами" відображається сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг).

У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" показується заборгованість підприємства по всіх видах платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з позабюджетних платежів" показується заборгованість по внесках до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством.

У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості по відрахуваннях до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

У статті "Поточні зобов'язання з оплати праці" відображається сума заборгованості підприємства по оплаті праці працівникам свого підприємства (на дату складання Балансу).

У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу.

У статті "Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків" відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість по внутрішньовідомчих розрахунках.

У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей, наведених у IV розділі "Поточні зобов'язання".

V розділ Пасиву Балансу "Доходи майбутніх періодів" (статті відсутні)

До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

У Балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Таблиця 2.1

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2
(Наказ Міністерства фінансів України
№ 87 від 31.03.99 р.)

		КОДИ
	Дата (рік, місяць, число)	01
Підприємство *АТ*	за ЄДРПОУ	
Територія	за КОАТУУ	
Форма власності *приватна*	за КФВ	
Орган державного управління	за СПОДУ	
Галузь	за ЗКГНГ	
вид економічної діяльності	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума	

Адреса

Продовження таблиці 2.1

Баланс

за *січень* 20 *00* р.

Форма №1 код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
Залишкова вартість	010		
Первісна вартість	011		
Знос	012		
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
Залишкова вартість	030	5690	5690
Первісна вартість	031	7388	7388
Знос	032	1698	1698
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Відстрочені податкові активи	060		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080	5690	5690
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	100	1975	1760
тварини на вирощуванні та відгодівлі	110		
незавершене виробництво	120	2910	3160
готова продукція	130	2050	2050
Товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
за нарахованими доходами	190		
за внутрішніми розрахунками	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	1600	150
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260	1600	7120
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс (080+260+270)	280	14225	12810
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	200	200
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340	8750	9700
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	2450	1500
Неоплачений капітал	360	( )	( )
Вилучений капітал	370	( )	( )
Усього за розділом I	380	11400	11400
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		

Закінчення таблиці 2.1

1	2	3	4
Інші забезпечення	410		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430	–	–
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480	–	–
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	2725	1310
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550		
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580	100	100
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620	2825	1410
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс (380+430+480+620+630)	640	14225	12810

Керівник

Головний бухгалтер

Форма 1 Балансу (табл. 2.1) наближена до Балансу – нетто, до валюти якого не включаються сальдо контрактивних і контрпасивних рахунків, тобто: "Знос основних засобів", "Знос малоцінних та швидкозношуваних предметів", "Торгова націнка". До валюти Балансу включаються залишкова вартість основних засобів (різниця між первісною вартістю і зносом основних засобів); залишкова вартість нематеріальних активів (різниця між первісною вартістю і сумою зносу); купівельна вартість товарів (різниця між продажною вартістю і торговою націнкою); нерозподілені прибутки (непокриті збитки) звітного року (різниця між одержаними і використаними прибутками у звітному році та збитками).

2.2. Господарські операції та їх вплив на статті Балансу

Господарська операція – це діяльність, яка зумовлює зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства, установи, організації. Кошти цих підприємств, що беруть участь у господарських операціях, постійно змінюються й переходять з однієї форми до іншої. Тому стан коштів, засобів та їх джерел, що відображені в Балансі на початок звітного періоду, постійно змінюється. Але ці зміни не порушують рівності між загальною сумою видів коштів, засобів і загальною сумою їх джерел, тому що зміни різних статей Балансу виражаються в однакових сумах. Збереження такої рівності є основним змістом Балансового узагальнення. Це забезпечує в системі бухгалтерського обліку безперервне охоплення всіх об'єктів спостереження і створює можливість здійснення постійного контролю за коштами підприємства та їх джерелами.

Вплив на зміни коштів та їх джерел внаслідок господарських операцій наведено на прикладі Балансового узагальнення.

Баланс акціонерного товариства (початковий)

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, тис. грн.	Назва статті	Сума, тис. грн.
1	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1975	Резервний капітал	8750
Незавершене виробництво	2910	Прибуток	2450
Готова продукція	2050	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2725
Грошові кошти в національній валюті	1600	Розрахунки з оплати праці	100
Баланс	14225	Баланс	14225

Операція першого типу. Відпущено зі складу основних матеріалів для виготовлення продукції на суму 250 тис. грн. Ця операція зменшить запаси основних матеріалів на 250 тис. грн. і після зменшення залишок виробничих запасів становитиме (1975 – 250) = 1725 тис. грн. Одночасно використані матеріали збільшать незавершене виробництво на 250 тис. грн. (2910 + 250) і дорівнюватимуть 3160 тис. грн.

Відображення господарських операцій першого типу змінює розмір окремих статей активу Балансу шляхом переміщення однієї й тієї ж суми з однієї статті активу у другу статтю без зміни підсумку активу Балансу. Ця господарська операція зачепила лише активні статті Балансу, після цього підсумок активу Балансу не зміниться, рівність між активом і пасивом не порушиться.

Баланс акціонерного товариства після першої операції виглядатиме так:

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, тис. грн.	Назва статті	Сума, тис. грн.
1	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1725	Резервний капітал	8750
Незавершене виробництво	3160	Прибуток	2450
Готова продукція	2050	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2725
Грошові кошти в національній валюті	1600	Розрахунки з оплати праці	100
Баланс	14225	Баланс	14225

Операція другого типу. Відраховано до Резервного капіталу за рахунок прибутку 950 тис. грн. Ця господарська операція збільшить Резервний капітал і на ту ж суму зменшить прибуток. Сума Резервного капіталу становитиме (8750 + 950) = 9700 тис. грн., прибутку – (2450 – 950) = 1500 тис. грн.

Внаслідок другої операції змінюється розмір окремих статей пасиву Балансу за рахунок перегрупування джерел коштів

підприємства. За рахунок зменшення одного джерела (прибутку) збільшується інше джерело (Резервний капітал) на одну і ту ж суму. Ця операція зачепила лише пасивні статті Балансу, після цього підсумок пасиву Балансу не зміниться, рівність між активом і пасивом Балансу також не порушиться.

Баланс акціонерного товариства після другої операції матиме такий вигляд:

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, тис. грн.	Назва статті	Сума, тис. грн.
1	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1725	Резервний капітал	9700
Незавершене виробництво	3160	Прибуток	1500
Готова продукція	2050	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2725
Грошові кошти в національній валюті	1600	Розрахунки з оплати праці	100
Баланс	14225	Баланс	14225

Операція третього типу. На склад акціонерного товариства надійшли основні матеріали від постачальників на суму 35 тис. грн. Внаслідок цієї господарської операції збільшуються виробничі запаси, – стаття активу Балансу становитиме (1725 + 35) = 1760 тис. грн. Оскільки матеріали надійшли від постачальників, а оплату постачальникам не здійснено, то в пасиві Балансу заборгованість постачальникам за матеріали збільшиться і дорівнюватиме (2725 + 35) = 2760 тис. грн. Відображення господарських операцій такого типу збільшує Балансові статті засобів (коштів) підприємства та їх джерел на однакову суму, а внаслідок цього збільшиться підсумок активу і пасиву Балансу на одну й ту ж суму, але рівність між активом і пасивом не порушиться.

Складемо **Баланс після третьої операції**:

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, тис. грн.	Назва статті	Сума, тис. грн.
1	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1760	Резервний капітал	9700
Незавершене виробництво	3160	Прибуток	1500
Готова продукція	2050	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2760
Грошові кошти в національній валюті	1600	Розрахунки з оплати праці	100
Баланс	14260	Баланс	14260

Операція четвертого типу. Акціонерне товариство перерахувало з Розрахункового рахунку заборгованість постачальникам у сумі 1450 тис. грн. Внаслідок відображення четвертої господарської операції зменшуються Балансові статті коштів підприємства з одночасним зменшенням їх джерел на однакову суму з одночасним зменшенням підсумку Балансу по активу і пасиву. Рівність між активом і пасивом не порушиться. Внаслідок цієї операції в Балансі по статті активу "Грошові кошти в національній валюті" відбудеться зменшення на суму 1450 тис. грн. і залишок дорівнюватиме (1600 – 1450) = 150 тис. грн., а в пасиві Балансу стаття "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" сума зменшиться на 1450 тис. грн. і становитиме (2760 – 1450) = 1310 тис. грн.

Баланс після четвертої операції матиме такий вигляд:

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, тис. грн.	Назва статті	Сума, тис. грн.
1	2	3	4
Основні засоби	5690	Статутний капітал	200
Виробничі запаси	1760	Резервний капітал	9700
Незавершене виробництво	3160	Прибуток	1500
Готова продукція	2050	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	1310
Грошові кошти в національній валюті	150	Розрахунки з оплати праці	100
Баланс	12810	Баланс	12810

Таким чином, встановлено, що господарські операції акціонерного товариства за їхнім впливом на зміни активу і пасиву Балансу можуть бути зведені в чотири типи (типи Балансових змін). Кожна господарська операція обов'язково відображається у двох статтях Балансу. Перший і другий типи господарських операцій впливають на зміни тільки активу і тільки пасиву не змінюючи підсумків Балансу. Операції третього і четвертого типів Балансових змін водночас зачіпають статті активу і пасиву Балансу, при цьому внаслідок операцій

третього типу збільшуються як статті активу, пасиву Балансу, так і підсумки Балансу, а внаслідок операцій четвертого типу зменшуються як статті, так і підсумки Балансу активу і пасиву. У всіх випадках змін зберігається рівність підсумків активу і пасиву Балансу, оскільки зміни різних статей активу і пасиву Балансу виражаються в однакових сумах.

Складання Балансу на 1-ше число кожного місяця, класифікація активу і пасиву за розділами і групами створюють можливість контролю за станом коштів, джерел акціонерного товариства, а також будь-якого іншого підприємства.

Якщо позначити підсумок активу Балансу на початок звітного періоду "А", підсумок пасиву – "П", а зміни, що відбуваються у бухгалтерському Балансі внаслідок проведених господарських операцій, – "З" з цифровими індексами, відповідними до типів цих операцій, то одержимо таке.

Висхідне положення на початок операцій А=П. Це положення зумовлене рівністю засобів господарства і джерел їх утворення в грошовому вимірнику.

Зміни в активі і пасиві Балансу підприємства, виражені у загальному вигляді за допомогою прийнятих нами позначень і цифрових індексів, після проведення кожного типу господарських операцій набувають такого вигляду:

I $\quad \Sigma А + З_1 - З_1 = \Sigma П;$

II $\quad \Sigma А = \Sigma П + З_2 - З_2;$

III $\quad \Sigma А + З_3 = \Sigma П + З_3;$

IV $\quad \Sigma А - З_4 = \Sigma П - З_4.$

З наведених формул видно, що рівність підсумків активу і пасиву Балансу в усіх випадках зберігається. Ця математична схема має велике значення як для розуміння економічного аналізу впливу різних типів операцій на Баланс підприємства, так і для побудови математичних формул при організації бухгалтерського обліку й економічного аналізу господарської діяльності на підприємствах з використанням передової обчислювальної техніки. Слід мати на увазі, що актив і пасив Балансу – це сума всіх складових їх статей, а кожну із статей залежно від її змісту можна зобразити у вигляді математичної формули. Наприклад, за статтею активу Балансу "Готова продукція" залишок у грошовому виразі становить 2050 тис. грн. Цей залишок можна підрахувати за допомогою формули:

$$З_з = \Sigma qp,$$

де $З_з$ – залишок запасів (готової продукції), грн.;

q – кількісний залишок готової продукції, т;

p – ціна готової продукції, за якою обліковуються її залишки на підприємстві, грн.

Використовуючи дані обліку, одержимо:

$З_з$ = 1025 т х 2 тис. грн./т = 2050 тис. грн.

Розділ 3. Система рахунків та їх класифікація

3.1. Бухгалтерські рахунки, їх побудова

Бухгалтерський рахунок – це обліковий символ, який використовується для запису і узагальнення збільшення або зменшення певного виду доходів, витрат, активів, зобов'язання та власного капіталу підприємства, установи, організації.

За своєю формою бухгалтерський рахунок – це таблиця, ліва частина якої називається **"дебет"** (з лат. debet – він винен), на якій відображають господарські операції, а права– **"кредит"** (з лат. credit – він вірить).

У бухгалтерському рахунку та сума, котру ми записуємо в рахунок з балансу (за відповідною статтею), називається **"залишком"** або **"сальдо"** (з італ. saldo – розрахунок, залишок). Сальдо – це різниця між підсумками записів по дебету і кредиту рахунків з урахуванням змін на рахунку на кінець звітного періоду. Цей залишок ми використовуємо при складанні балансу на початок наступного за звітним періоду (місяця, кварталу, року).

Підсумок записів на дебеті і кредиті без включення до цього підсумку початкового сальдо є **оборотом** по бухгалтерському рахунку.

Наприклад, залишок по балансу на 1 березня становив по рахунку "Поточні рахунки в національній валюті" 500 тис. грн. 1 березня здійснювалися такі господарські операції:

1. Надійшло на Поточний рахунок за реалізацію продукції 150 тис. грн.

2. Перераховано з Поточного рахунка до державного бюджету 85 тис. грн.

Відтворимо стан і зміни коштів на Поточному рахунку:

Дебет	Рахунок "Поточні рахунки в національній валюті"		Кредит
Сальдо	500 000		
1.	150 000	2.	85 000
Оборот	150 000	Оборот	85 000
Сальдо	565 000		

3.2. Активні, пасивні та активно-пасивні рахунки. Обороти і сальдо

У бухгалтерському обліку існують рахунки активні, пасивні й активно-пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку господарських засобів і коштів за їх складом і розміщенням, вони відображають зміст активної частини бухгалтерського балансу. До активних рахунків належать: рахунки Основних засобів, Нематеріальних активів, Матеріалів, Палива, Запасних частин, Каса, Розрахунковий рахунок, Готова продукція, Товари та ін.

В активних рахунках надходження засобів виробництва, коштів на підприємство відображаються (записуються) по дебету, а вибуття – по кредиту. **Сальдо на активних рахунках завжди буде по дебету.**

Пасивні рахунки слугують для обліку джерел господарських засобів і коштів за їх цільовим призначенням і відображають зміст пасивної частини балансу. В пасивних рахунках, навпаки, збільшення джерел коштів (або заборгованості за одержані господарські засоби) відображається по кредиту, а зменшення – по дебету. **Сальдо на пасивних рахунках завжди буде по кредиту.**

Активно-пасивні рахунки – це рахунки, в яких сальдо може бути і по дебету, і по кредиту. Якщо на активно-пасивному рахунку сальдо буде по дебету, то його призначення як активного рахунка і відображати слід в активі балансу, якщо ж по кредиту, то його призначення як пасивного рахунка і відображати слід в пасиві балансу.

До пасивних рахунків належать: "Статутний капітал", "Пайовий капітал", "Прибутки", "Додатковий капітал", "Резервний капітал" та ін.

До активно-пасивних рахунків належать рахунки "Розрахунки за податками й платежами", "Розрахунки з бюджетом" та ін.

Обороти по дебету і кредиту активних і пасивних рахунків – це сума господарських операцій за звітний період.

Загальна схема побудови активного і пасивного рахунків має такий вигляд:

Активний рахунок

Дебет	(Назва рахунка)	**Кредит**
Сальдо (до початку операцій)		
Збільшення (+)	Зменшення (–)	
Оборот	Оборот	
Сальдо (на кінець операцій)		

Пасивний рахунок

Дебет	(Назва рахунка)	**Кредит**
		Сальдо (до початку операцій)
Зменшення (–)		Збільшення (+)
Оборот		Оборот
		Сальдо (на кінець операцій)

3.3. Синтетичні й аналітичні рахунки. Субрахунки. Кореспонденція рахунків. Оборотні відомості. Позабалансові рахунки

За способом групування та узагальнення облікових даних бухгалтерські рахунки поділяються на синтетичні та аналітичні.

Синтетичні рахунки – це балансові рахунки, що узагальнюють облік господарської діяльності підприємства. Синтетичні рахунки призначені для обліку інформації в узагальненому вигляді і в грошовому вимірнику. **Облік наявності та змін сукупностей економічно однорідних господарських засобів і джерел їх утворення в грошовому вимірнику називається синтетичним обліком.** Облік на синтетичних рахунках використовують при заповненні балансу підприємства і відповідних форм звітності. До синтетичних рахунків належать рахунки: "Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Виробничі запаси", "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" та ін.

Для детальної характеристики об'єктів бухгалтерського обліку використовуються **аналітичні рахунки**, в яких крім вартісного (грошового) вимірника **використовуються натуральні й трудові вимірники**. Прикладом аналітичних рахунків можуть бути: до синтетичного рахунка "Основні засоби"– "Споруда № 1", "Споруда № 2" та ін.; до синтетичного субрахунка "Сировина і матеріали" на цукровому заводі – "Цукровий буряк", "Вода", "Хімікати" та ін.; до синтетичного субрахунка "Паливо" – субрахунки "Газ", "Вугілля" за марками, "Дрова" та ін.; до синтетичного рахунка "Розрахунки з оплати праці"– субрахунки "Бандурко А.І.", "Ткаченко І.О." та ін. **Облік наявності та змін окремих видів і об'єктів господарських засобів та джерел їх утворення з використанням різних вимірників називається аналітичним обліком.**

Між синтетичними й аналітичними рахунками існує нерозривний зв'язок, тобто на аналітичних рахунках відображаються ті ж зміни, що й на синтетичних, але більш докладно, значення дебету і кредиту кожного аналітичного рахунка те ж саме, що й синтетичного рахунка; сума сальдо, сума оборотів на дебеті, сума оборотів на кредиті всіх аналітичних рахунків даної групи відповідно дорівнюють сальдо, обороту на дебеті і обороту на кредиті синтетичного рахунка. Тому загальні підсумки записів на аналітичних рахунках мають відповідати сумам, записаним на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Усі господарські операції відображаються на синтетичних і аналітичних рахунках бухгалтерського обліку **з використанням методу подвійного запису**, тобто кожна операція водночас записується на двох взаємопов'язаних бухгалтерських рахунках в одній і тій же сумі – по дебету одного рахунка і водночас по кредиту другого. Ці записи дають змогу досягти рівності активу і пасиву бухгалтерського балансу.

За допомогою подвійного запису господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку забезпечується контроль, тому що кожна операція в однаковій сумі відображається по дебету одного і по кредиту другого бухгалтерського рахунків, чим і досягається рівність підсумків записів по дебету рахунків підсумкам записів по кредиту рахунків.

Подвійний запис, що відображає відповідний взаємозв'язок між бухгалтерськими рахунками, **прийнято називати кореспонденцією рахунків**. На рахунках бухгалтерського обліку всі господарські операції записуються у послідовності їх здійснення, тобто в хронологічному порядку. Така реєстрація господарських операцій дістала назву **хронологічного запису**.

Для більшої деталізації до синтетичного обліку нерідко вводяться субрахунки. **Субрахунок – це синтетичний рахунок другого порядку**. Характерна особливість субрахунків полягає в тому, що на них як правило немає необхідності робити записи. Дані на субрахунках одержують групуванням аналітичних рахунків при складанні оборотних відомостей. Наприклад, головний (першого порядку) синтетичний рахунок "Розрахунки з покупцями та замовниками" розподіляється на субрахунки "Розрахунки з вітчизняними партнерами", "Розрахунки з іноземними партнерами".

Для контролю за правильністю й відповідністю записів по синтетичних і аналітичних рахунках щомісяця складаються

оборотні відомості, в яких відображаються початкові й кінцеві залишки та операції по дебету і кредиту даного синтетичного рахунка, виконані за даний звітний період (місяць, квартал, рік).

Взаємозв'язок синтетичного субрахунка "Сировина і матеріали" із записами на аналітичних рахунках можна прослідкувати **на такому прикладі**.

В акціонерному виробничому товаристві на синтетичному субрахунку "Сировина і матеріали" залишок на 1.01.00 р визначився в сумі 286,2 тис. грн., у т. ч. матеріалу "А" – 30 т на суму 270 тис. грн., матеріалу "Б" – 540 кг на суму 16,2 тис. грн.

У першому кварталі надійшло матеріальних цінностей на суму 655,5 тис. грн., у т.ч. матеріалу "А" – 70 т на суму 630 тис. грн., матеріалу "Б" – 850 кг на суму 25,5 тис. грн.

За перший квартал використано 752,7 тис.. грн., у т.ч. матеріалу "А" – 80 т на суму 720 тис. грн., матеріалу "Б" – 1090 кг на 32,7 тис. грн.

Для відображення в обліку наведених операцій складено бухгалтерські **записи на синтетичному субрахунку "Сировина і матеріали"**.

Дебет	субрахунок "Сировина і матеріали"		Кредит
Залишок на 1.01.	286 200		
1. Надійшло	655 500	2. Використано	752 700
Оборот за І квартал	655 500	Оборот за І квартал	752 700
Залишок на 1.04.	189 000		

Бухгалтерські записи на аналітичних рахунках синтетичного субрахунка "Сировина і матеріали":

Дебет	Матеріал "А"				Кредит
Надходження:	Кількість	Сума, тис. грн.	Витрати	Кількість	Сума, тис. грн.
Залишок на 1.01, тонн	30	270			
1. Надійшло	70	630	2. Використано	80	720
Оборот за І квартал	70	630	Оборот за І квартал	80	720
Залишок на 1.04	20	180			

Дебет	Матеріал "Б"				Кредит
Надходження:	Кількість	Сума, тис. грн.	Витрати	Кількість	Сума, тис. грн.
Залишок на 1.01, тонн	540	16,2			
1. Надійшло	850	25,5	2. Використано	1090	32,7
Оборот за І квартал	850	25,5	Оборот за І квартал	1090	32,7
Залишок на 1.04	300	9,0			

Оборотна відомість по синтетичному субрахунку "Сировина і матеріали" (тис. грн.)

Назва синтетичного рахунка	Сальдо на 1.01		Обороти за І кв.		Сальдо на 1.04.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сировина і матеріали	*286,2*	–	*655,5*	*752,7*	*189,0*	–

Оборотна відомість по аналітичних рахунках до синтетичного субрахунка "Сировина і матеріали" (тис. грн.)

Назва аналітичних рахунків	Одиниця виміру	Сальдо на 1.01.		Обороти за І кв.				Сальдо на 1.04.	
		Дебет		Дебет		Кредит		Дебет	
		Кільк.	Сума	Кільк.	Сума	Кільк.	Сума	Кільк.	Сума
Сировина і матеріал "А"	*т*	*30*	*270*	*70*	*630*	*80*	*720*	*30*	*180*
Сировина і матеріал "А"	*кг*	*540*	*16,2*	*850*	*25,5*	*1090*	*32,7*	*300*	*9*

Позабалансові рахунки. Клас 0

До позабалансових рахунків належать рахунки "Орендовані необоротні активи", "Активи на відповідальному зберіганні", "Контрактні зобов'язання" та ін., тобто рахунки, на яких обліковуються цінності, що не належать нашому підприємству; **метод подвійного запису не використовується**; при надходженні матеріальних цінностей позабалансовий рахунок дебетується, а при використанні – кредитується.

Таким чином, за допомогою рахунків бухгалтерського обліку забезпечується однакове відображення господарських операцій в усіх галузях народного господарства України (на підприємствах з різними формами власності), що забезпечує зіставлення облікових показників окремих організацій, підприємств і навіть галузей народного господарства.

3.4. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку дає змогу ясно зрозуміти зміст рахунків, забезпечує чітке користування ними у практичній роботі.

За якими ж ознаками будується класифікація рахунків?

Рахунки є засобом групування поточного обліку і контролю засобів, запасів, грошових коштів, розрахунків, джерел.

Групування господарських засобів та їх джерел, господарських процесів та їх результатів здійснюється відповідно до їх економічного змісту. При цьому різні рахунки, а також обліковувані на них об'єкти мають різний зміст відповідно до характеру і особливостей обліковуваних об'єктів. Таким чином, **всі рахунки за змістом можуть бути зведені у відповідні групи і види. Економічний зміст рахунків є основою побудови всієї системи рахунків бухгалтерського обліку й найважливішою ознакою їх класифікації**.

Не менш значущою є класифікація рахунків за призначенням і структурою. А **найбільш узагальнюючою є класифікація за відношенням до бухгалтерського балансу**. Адже вона диктує структуру рахунків, пов'язує їх з класифікацією об'єктів і вказує відповідність до статей балансу. Зміст і призначення рахунків, у свою чергу, визначають побудову рахунків або їхню структуру, тобто характер і значення їх дебетових і кредитових записів і залишків, становище у балансі тощо. Одні види рахунків за структурою можуть мати тільки дебетові залишки і є активними, інші – тільки кредитові залишки і належать до пасивних. Одні рахунки показують в активі, інші – в пасиві балансу, а деякі – як в активі, так і в пасиві.

Усі ознаки (за економічним змістом, за їх призначенням та структурою, за відношенням до бухгалтерського балансу) тісно взаємопов'язані і є основою побудови класифікації рахунків бухгалтерського обліку.

Класифікація бухгалтерських рахунків за економічним змістом показує, що обліковується на даному рахунку, які об'єкти бухгалтерського обліку відображаються на ньому, тобто надає відомості, що характеризують стан і зміни обліковуваного об'єкта.

По відношенню до групування об'єктів обліку бухгалтерські рахунки за своїм економічним змістом складаються з таких груп:

1. Рахунки для обліку господарських засобів (ресурсів).
2. Рахунки для обліку джерел утворення господарських засобів.

Рахунки для обліку господарських засобів (ресурсів) складаються з рахунків, на яких обліковуються основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, і рахунків, на яких обліковуються кошти, розрахунки та інші активи.

Класифікація бухгалтерських рахунків за їх призначенням і структурою відображає зміст записів на дебеті, кредиті рахунка і залишку (сальдо), тобто показує, для яких потреб призначені ті чи інші рахунки і як вони побудовані. За цією класифікацією виділяють 5 груп рахунків (схеми 3.2 і 3.3):

1. Основні.
2. Операційні.
3. Регулюючі.
4. Результативні.
5. Позабалансові.

На схемі 3.1 наведено класифікацію рахунків за економічним змістом.

Розглянемо, що являють собою складові за кожною групою рахунків.

І група. Основні рахунки, до складу яких належать інвентарні, фондові рахунки та рахунки розрахунків.

Інвентарні рахунки використовуються для обліку майново-матеріальних цінностей і готівкових коштів. На кожному інвентарному рахунку обліковуються наявність, надходження і вибуття визначеного виду засобів, що мають предметний, майновий вираз. До інвентарних рахунків належать рахунки "Основні засоби", "Виробничі запаси", "Готова продукція", "Товари", "Каса" та ін.

Схема 3.1. Класифікація бухгалтерських рахунків за економічним змістом.



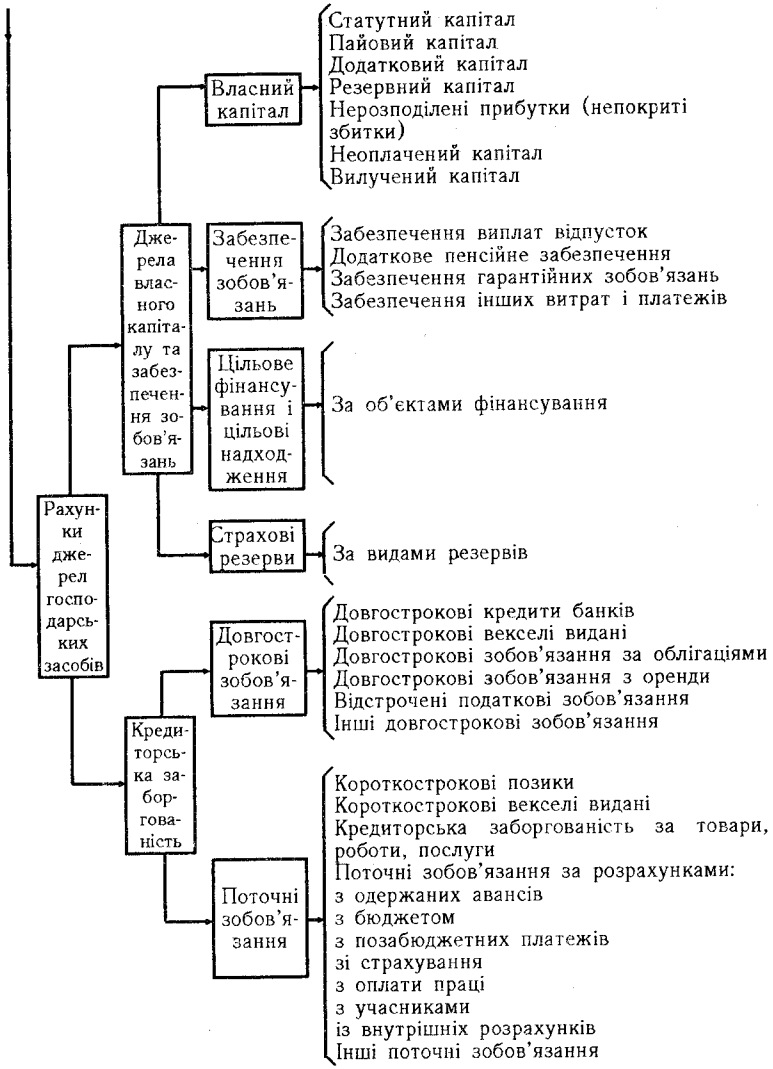
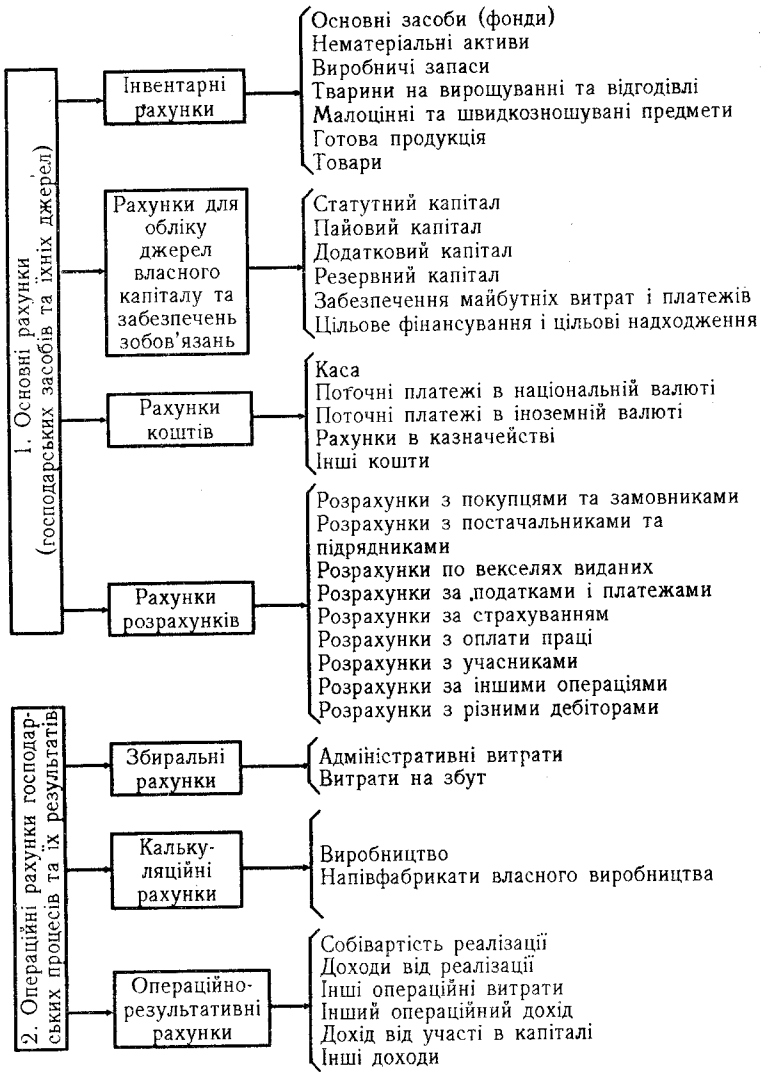
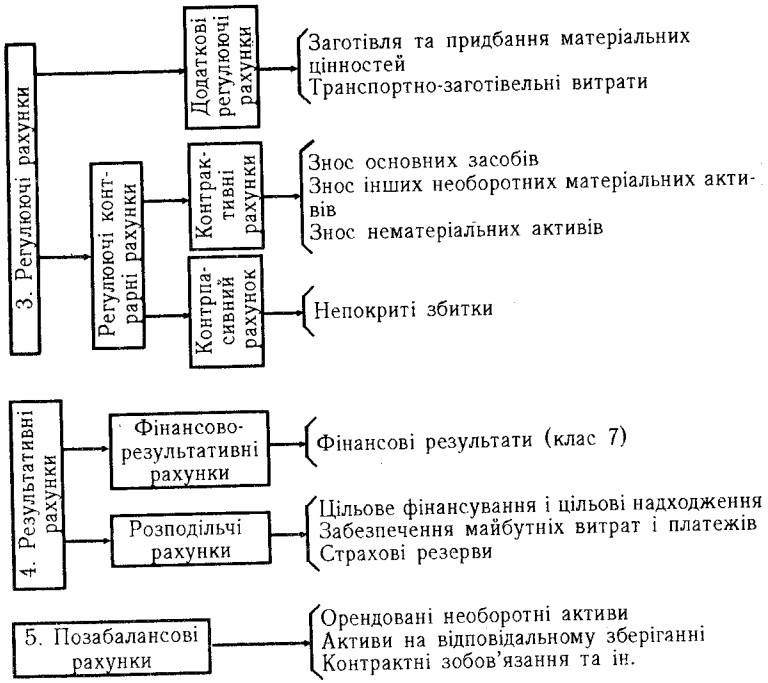




Схема 3.2. Рахунки за їх призначенням та структурою.

Схема 3.3. Класифікація бухгалтерських рахунків за їх призначенням та структурою.





Усі інвентарні рахунки активні, сальдо активного рахунка може бути тільки дебетовим. Дебетові обороти на інвентарному рахунку означають надходження даного виду засобів, а кредитові – вибуття.

В аналітичному обліку записи на майново-матеріальних інвентарних рахунках використовуються не тільки в сумовому, а й у кількісному виразі із зазначенням натуральних показників наявності, надходження й витрат даного виду матеріальних цінностей. Обліковувані на інвентарних рахунках натуральні одиниці предметів по дебету і кредиту записуються в однакових оцінках.

Рахунки власного капіталу використовуються для обліку джерел власних засобів підприємства.

До групи цих рахунків входять "Статутний капітал", "Пайовий капітал", "Додатковий капітал" та ін.

Характерні риси побудови рахунків власного капіталу:

1) Всі рахунки власного капіталу пасивні.

2) Записи на кредиті означають створення і наступне збільшення капіталу, а на дебеті – його зменшення.

Схема рахунків власного капіталу

Дебет	Кредит
Оборот – зменшення капіталу (–)	**Початкове сальдо** – наявність капіталу **Оборот** – збільшення капіталу (+) **Кінцеве сальдо** – наявність капіталу на кінець звітного періоду

Кредитові обороти рахунків капіталу показують виникнення або збільшення джерел на підприємстві, **дебетові обороти** – зменшення, використання цих джерел. Рахунки капіталу ведуться тільки в грошовому виразі.

Рахунки розрахунків використовуються для обліку розрахункових, кредитних і господарсько-правових відносин підприємства з іншими підприємствами, організаціями, особами.

Рахунки розрахунків поділяються на три види:

а) активні;

б) пасивні;

в) активно-пасивні.

Активні рахунки розрахунків призначені для обліку дебіторської заборгованості інших підприємств, організацій або осіб даному підприємству. До них належать: Розрахунки за виданими авансами, Розрахунки з нарахованих доходів, Розрахунки з бюджетом, Розрахунки з іншими дебіторами.

Записи операцій на рахунках розрахунків виконуються в грошовому виразі.

Побудова активних рахунків розрахункових операцій характеризується такими рисами:

1) записи на дебеті активних розрахункових рахунків означають первісне утворення та подальше збільшення дебіторської заборгованості, а на кредиті – зменшення її;

2) залишок може бути тільки дебетовим, що показує наявність непогашеної дебіторської заборгованості.

Схема активних розрахункових рахунків

Дебет	Кредит
Початкове сальдо – наявність дебіторської заборгованості	
Оборот – збільшення дебіторської заборгованості (+)	**Оборот** – зменшення дебіторської заборгованості (–)

Пасивні розрахункові рахунки використовуються для обліку зобов'язань даного підприємства перед бюджетом, іншими підприємствами, організаціями, особами, тобто для

обліку кредиторської заборгованості. **До цих рахунків належать**: "Розрахунки за податками й платежами"; "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", "Векселі видані (короткострокові)", "Розрахунки за страхуванням", "Розрахунки з оплати праці", "Короткострокові позики банків" та ін.

Характерні риси побудови пасивних рахунків.

1) Записи по кредиту пасивних розрахункових рахунків означають первинне створення і подальше збільшення кредиторської заборгованості, а по дебету – зменшення (погашення) її.

2) Залишок може бути тільки кредитовим, що означає наявність непогашеної кредиторської заборгованості нашим підприємством.

Дебет	Схема пасивних розрахункових рахунків	Кредит
Оборот – зменшення кредиторської заборгованості	Початкове сальдо – наявність кредиторської заборгованості **Оборот** – збільшення кредиторської заборгованості (+) **Кінцеве сальдо** – наявність кредиторської заборгованості	

Активно-пасивні рахунки розрахунків використовуються для обліку розрахункових взаємовідносин за такими господарськими операціями, внаслідок яких дане підприємство може опинитися в ролі боржника або кредитора. **Наприклад,** розрахункові взаємовідносини по поточних операціях між вищою організацією та підпорядкованою їй організацією, підприємством, дочірніми підприємствами відображаються на рахунку "Внутрішні розрахунки (по поточних операціях)". Цей рахунок може показувати заборгованість підприємства вищій організації (головною підприємству), або заборгованість вищої організації головному підприємству, або заборгованість вищої організації (головного підприємства) підприємству, дочірньому підприємству і може бути для кожної із сторін або активним, або пасивним.

Якщо в балансі підприємства рахунок "Розрахунки" (за товари, роботи та послуги, з бюджетом, з дочірніми підприємствами тощо), що підлягають відшкодуванню, показано в активі, то це означає, що по поточних операціях інші підприємства є боржниками перед нашим підприємством. Відображення рахунка "Розрахунки" (по податках і платежах, з дочірніми підприємствами тощо), що підлягають відшкодуванню, в пасиві балансу підприємства свідчить про наявність обов'язків перед бюджетом, іншими підприємствами, особами. **Таким чином, активно-пасивний рахунок може мати або дебетове, або кредитове сальдо**, а значення його

оборотів може бути аналогічним активному або пасивному рахункам "Розрахунки".

Характерні риси побудови активно-пасивних розрахункових рахунків.

1) Початкове сальдо в активно-пасивних рахунках по взаємних розрахунках може бути або дебетовим, або кредитовим.

2) При дебетовому початковому залишку записи на дебеті означають збільшення, а на кредиті – зменшення дебіторської заборгованості. При кредитовому сальдо, навпаки, записи по дебету означають зменшення, а по кредиту – збільшення кредиторської заборгованості.

3) Кінцевий залишок також може бути або дебетовим, або кредитовим.

4) Залежно від характеру активно-пасивного рахунка залишки показуються в балансі в активі (при дебетовому сальдо) або у пасиві (при кредитовому сальдо).

Дебет	Схема активно-пасивних рахунків із взаємними розрахунками	Кредит
	Початковий залишок	
або дебетовий – наявність дебіторської заборгованості		**або кредитовий** – наявність кредиторської заборгованості
Оборот – або збільшення дебіторської заборгованості, або зменшення кредиторської заборгованості		**Оборот** – або збільшення кредиторської заборгованості, або зменшення дебіторської заборгованості
	Кінцевий залишок	
або дебетовий		**або кредитовий**

До активно-пасивних розрахункових рахунків належать також і такі синтетичні розрахункові рахунки, в яких частина аналітичних рахунків – активна, а частина – пасивна. Прикладом може бути рахунок "Розрахунки за товари, роботи, послуги". Цей рахунок має одночасно два залишки – дебетовий і кредитовий.

Дебет	Схема синтетичного активно-пасивного рахунка "Розрахунки за товари, роботи, послуги"	Кредит
Сальдо (наприклад) 25 000 грн. **(дебіторська заборгованість)**		**Сальдо** (наприклад) 45 000 грн. **(кредиторська заборгованість)**

Подвійний залишок називається розгорнутим сальдо. Якщо вирахувати менший залишок від більшого, одержимо згорнуте сальдо. Але згорнутий залишок дає спотворену уяву про дійсні розрахункові відносини підприємства і користуватися ним неможливо.

Схема синтетичного активно-пасивного рахунка розрахунків з дебіторами і кредиторами

Дебет	Кредит
Початкове сальдо – наявність дебіторської заборгованості **Оборот** – збільшення дебіторської або зменшення кредиторської заборгованості **Кінцеве сальдо – наявність дебіторської заборгованості**	**Початкове сальдо** – наявність кредиторської заборгованості **Оборот** – збільшення кредиторської або зменшення дебіторської заборгованості **Кінцеве сальдо – наявність кредиторської заборгованості**

II група. Операційні рахунки використовуються для обліку витрат, визначення собівартості.

Операційні витрати – це витрати, пов'язані з діяльністю з реалізації продукції та управління підприємством. Вони характеризують витрати, що здійснювалися у звітному періоді і безпосередньо не пов'язані з виробництвом продукції. Операційні витрати як правило поділяються на адміністративно-управлінські, витрати на збут та витрати, пов'язані з науково-дослідницькими та дослідно-конструкторськими роботами.

Адміністративно-управлінські витрати – це витрати, пов'язані з управлінням підприємством як цілісним комплексом (заробітна плата, страхування, додаткові виплати, виплати за навчання тощо; амортизація адміністративних приміщень та обладнання, витрати на їх утримання – оренда, податки, страхування, знос, ремонт, комунальні послуги; амортизація нематеріальних активів; оплата за юридичні, аудиторські, медичні та інші послуги; загальні витрати, витрати на реєстрацію підприємства тощо).

До витрат на збут належать:

– заробітна плата та комісійні продавцям, торговельним агентам, робітникам відділу збуту та складів, водіям та ін.;

– витрати на зберігання на складі та підготовку товарів до продажу, оформлення вітрин, демонстраційних залів, рекламні та інші заходи;

– витрати безпосередньо на продаж та доставку товарів покупцям;

– витрати на відрядження працівникам відділів збуту;

– фрахт та інші витрати, пов'язані з транспортуванням продукції;

– пакувальні матеріали;

– амортизація приміщень та обладнання складів, транспортних засобів та ін.

Калькуляційні рахунки використовуються для підсумків різних витрат і виявлення собівартості за операціями заготівлі матеріалів, виробництва продукції, закупівлі товарів, виконання будівельних робіт тощо. **До калькуляційних рахунків належать** рахунки "Заготівля та придбання матеріальних цінностей", "Виробництво".

На дебеті калькуляційного рахунка збираються всі елементи собівартості, що калькулюється. З кредиту калькуляційного рахунка списуються заготовлені матеріали або вироблена продукція. Сальдо калькуляційного рахунка може бути тільки дебетовим, воно показує витрати незавершених процесів із заготівлі матеріалів, виробництва продукції, виконання робіт, послуг і тому подібних господарських операцій.

Характерні особливості побудови калькуляційних рахунків.

1) Калькуляційні рахунки призначені для обліку всіх витрат і визначення собівартості придбаних або виготовлених предметів (продукції), або ж виконаних робіт (послуг).

2) Рахунки ці належать до активних.

3) Записи на дебеті означають збільшення (збирання витрат), а на кредиті – зменшення (списування собівартості).

4) Залишок може бути тільки дебетовий і означає суму витрат по незавершеному процесу (операції, продукції).

Схема калькуляційних рахунків

Дебет	Кредит
Початкове сальдо – наявність витрат по незавершеному процесу **Оборот** – збирання витрат **збільшення** (+) **Кінцеве сальдо** (якщо є) – наявність витрат незавершеного виробництва	**Оборот** – списування фактичної собівартості продукції; виконаних робіт (послуг) – **зменшення** (–)

На дебеті операційного рахунка відображається фактична собівартість реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг без торгових націнок), а **на кредиті** – списання в порядку закриття дебетового обороту на рахунок "Фінансові результати".

Різниця оцінок по дебету і кредиту операційного і результативного рахунків дає змогу визначити результати роботи підприємства – прибутки або збитки.

Перевищення кредитових оборотів результативного рахунка **(сальдо кредиту)** показує дохід від виконання обліковуваних на цьому рахунку господарських операцій; перевищення дебетового обороту свідчить про наявність збитку.

Характерні особливості операційно-результативних рахунків.

1) Операційно-результативні рахунки призначені для обліку результатів операцій, пов'язаних з обумовленими процесами, шляхом зрівняння двох оцінок.

2) **На дебеті** операційного рахунка відображається фактична собівартість, а **на кредиті** результативного рахунка — вартість за цінами.

3) Результативні рахунки активно-пасивні, тому що залишок може бути або дебетовим, або кредитовим; кредитовий залишок (перевищення відпускної вартості над фактичною собівартістю) означає накопичення, а дебетовий (перевищення фактичної собівартості над відпускною вартістю) — збиток.

4) Оперативні рахунки закриваються і в балансі не показуються.

III група. Регулюючі рахунки призначені для уточнення, коригування оцінки засобів, коштів, обліковуваних на інвентарних, рахунках капіталу і рахунках розрахунків. Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, вони завжди пов'язані з іншими рахунками і слугують засобом більш детального розгорнутого відображення операцій і коригування їх оцінки. Залежно від того, збільшує чи зменшує регулюючий рахунок оцінку, вказану в основному рахунку, розрізняють додаткові (доповнюючі) та контрарні регулюючі рахунки.

Додаткові регулюючі рахунки завжди збільшують оцінку основного рахунка. Якщо основний рахунок буде активним, то додатковий також буде активним і матиме дебетове сальдо, й, навпаки, додатковим до пасивного рахунка буде рахунок з кредитовим сальдо, котрий і в балансі буде також у пасиві, тобто з кредитовим сальдо.

Для одержання фактичної величини вартості об'єкта, що обліковується на основному рахунку і регулюється додатковим рахунком, їхні залишки потрібно скласти. Наприклад, на субрахунку "Сировина і матеріали" сальдо на 1-ше число на дебеті становить 113 тис. грн., а на рахунку "Транспортно-заготівельні витрати" — 12 тис. грн. Щоб отримати фактичну собівартість придбаних матеріалів, треба скласти залишки по цих двох рахунках: 113+12 = 125 тис. грн. Це й буде фактична собівартість залишку на рахунку "Сировина і матеріали".

Для одержання повного розміру залишку на пасивному рахунку, що регулюється додатковим рахунком, їхні суми також потрібно скласти. Наприклад, якщо в пасиві балансу по статті "Статутний капітал" налічується 1500 тис. грн., а по статті "Цільове фінансування" (передбачених державним планом для поповнення оборотних засобів) показано приріст цього капіталу в сумі 250 тис. грн., то для визначення загального розміру Статутного капіталу їх залишки потрібно скласти: 1500+250 = 1750 тис. грн.

Контрарні регулюючі рахунки уточнюють оцінку основного рахунка в бік зменшення і в балансі відображаються **з мінусовим знаком**. Так, якщо основний регулюючий рахунок активний, то контрарний до нього буде пасивним. Такий регулюючий рахунок називається **контрактивним**, тобто він протистоїть активному рахунку. Якщо ж основний регулюючий рахунок пасивний, то регулюючий рахунок, що протистоїть йому, буде активним й матиме назву **контрпасивний**.

Контрактивний рахунок має кредитове сальдо, а контрпасивний — дебетове.

Для визначення реальної оцінки по основному активному рахунку, що регулюється контрактивним рахунком, потрібно знайти різницю між залишками по цих рахунках.

Пояснимо викладене прикладами.

Якщо на підприємстві (в активі балансу) первісна вартість основних засобів (за формою 1 "Баланс") становить в сумі 10 600 тис. грн., а пасивний рахунок — знос цих засобів, нарахований у сумі 3200 тис. грн., то для одержання залишкової вартості основних засобів потрібно знайти різницю між залишками цих рахунків. Одержимо: 10600 — 3200 = 7400 тис. грн.

Для одержання реальної оцінки на пасивному рахунку, що регулюється контрпасивним рахунком, потрібно знайти різницю між сумами цих рахунків. Наприклад, на пасивному рахунку "Нерозподілені прибутки" налічується 2100 тис. грн., а на активному рахунку "Прибуток, використаний у звітному періоді" — 1850 тис. грн. Щоб отримати прибуток нерозподілений звітного року, потрібно знайти різницю між сумами цих рахунків: 2100 — 1850 = 250 тис. грн.

IV група. Результативні рахунки поділяються на фінансово-результативні і розподільчі.

Фінансово-результативні рахунки призначені для обліку прибутків і збитків. На них відображаються кінцеві, підсумкові фінансові результати господарської діяльності підприємства. **На дебеті** фінансово-результативних рахунків показуються **збитки**, а **на кредиті — прибутки**. Якщо фінансово-результативний рахунок має дебетове сальдо, то він показує збиток. Якщо ж фінансово-результативний рахунок має кредитове сальдо, то це свідчить про наявність прибутку.

Фінансово-результативний рахунок з відображенням збитків або втрат за характером свого сальдо є активним. Фінансо-

во-результативний рахунок, що використовується для відображення прибутків, є пасивним.

Активно-пасивні фінансово-результативні рахунки по дебету відображають збитки, а **по кредиту** – прибутки. Прикладом активно-пасивного фінансово-результативного рахунка є рахунок "Нерозподілені прибутки і збитки ", на дебеті якого відображаються всі збитки та використання прибутку, а на кредиті – збільшення прибутку від усіх видів діяльності. Кредитове сальдо на цьому рахунку показує прибуток, а дебетове – збиток.

Дебет	Схема фінансово-результативного рахунка	Кредит
Оборот – збитки		**Оборот** – прибутки
Сальдо – збитки		**Сальдо** – прибутки

Розподільчі рахунки використовуються для виявлення розміру витрат і доходів кожного звітного періоду окремо і рівномірного розподілу цих витрат у відповідному періоді. Ці рахунки використовуються насамперед для обліку витрат у поточному звітному періоді за рахунок майбутніх звітних періодів і доходів, одержаних у поточному періоді, але тих, що належать до доходів майбутніх звітних періодів. Часто підприємство для забезпечення нормальної роботи в майбутньому звітному періоді мусить відображати витрати в поточному звітному періоді. До таких витрат належать орендна плата, що вноситься авансом за майбутній період, аванси по податках, витрати на удобрювання землі, що скуповуються протягом декількох майбутніх звітних періодів, витрати на освоєння нових видів продукції, витрати на гірничо-підготовчі роботи та ін. Потрібно з'ясувати, що витрати, здійснені за рахунок майбутнього часу, мають бути відокремлені від витрат, що належать до поточного періоду. Без врахування такого розподілу неможливо правильно визначити фінансові результати, визначити собівартість продукції (виконаних робіт, послуг), встановити розмір витрат обігу в даному звітному періоді.

Для обліку витрат, здійснених в поточному звітному періоді, але тих, що належать до майбутніх звітних періодів, призначений рахунок "Витрати майбутніх періодів".

Приклад. У січні 2000 р. з Поточних рахунків у національній валюті сплачено витрати на освоєння нових видів продукції за лютий–квітень 2000 р. у сумі 42 тис. грн. Запис цієї операції на бухгалтерських рахунках має бути виконаний так, щоб ці витрати були рівномірно розподілені протягом трьох місяців (лютий–квітень) 2000 р.

Запис у січні 2000 р.

а) **Дебет** рахунка "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" – 42 тис. грн.

Кредит рахунка "Поточні рахунки в національній валюті" – 42 тис. грн.

б) **Дебет** рахунка "Витрати майбутніх періодів" – 42 тис. грн.

Кредит рахунка "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" – 42 тис. грн.

Запис у лютому 2000 р. (на 1/3 суми).

в) **Дебет** рахунка "Загальновиробничі витрати" або ін. – 14 тис. грн.

Кредит рахунка "Витрати майбутніх періодів" – 14 тис. грн.

Аналогічні записи у березні і квітні (пункт "в"). Таким чином, **станом на 1 травня 2000 р.** рахунок "Витрати на дослідження і розробки" по цій операції буде закритий.

На практиці може бути, що у розпорядження підприємства уже в поточному звітному періоді надходять доходи, які належать до доходів майбутніх звітних періодів. Прикладом таких доходів може слугувати орендна плата, одержана авансом у рахунок платежів майбутніх періодів. Доходи також, як і витрати, мають бути чітко розподілені між окремими звітними періодами. Для обліку доходів, одержаних у звітному періоді, але таких, що належать до майбутніх періодів, використовується рахунок "**Доходи майбутніх періодів**". Перший запис здійснюється на кредиті цього рахунка, дебетовий оборот являє собою перерахування з надходженням періодів, до яких ці доходи належать.

Приклад. Підприємство-орендодавець у грудні 1999 р. одержало від підприємства-орендаря орендну плату в сумі 30 тис. грн. за грудень 1999 р., січень і лютий 2000 р.

Записи на рахунках підприємства-орендодавця будуть такі.

Записи (у грудні 1999 р.):

а) при одержанні орендної плати:

Дебет рахунка "Поточні рахунки в національній валюті" – 90 тис. грн.

Кредит рахунка "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" – 90 тис. грн.;

б) відображення в обліку доходів майбутніх періодів – 90 тис. грн.:

Дебет рахунка "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" – 90 тис. грн.

Кредит рахунка "Доходи майбутніх періодів" – 90 тис. грн.;

в) відображення в обліку доходів майбутніх періодів у грудні 1999 р. за напрямком їх використання – 30 тис. грн. (1/3 від загальної суми):

Дебет рахунка "Доходи майбутніх періодів" – 30 тис. грн.

Кредит рахунка "Доход від оренди активів" – 30 тис. грн.

Аналогічні записи (пункт "в") **мають бути здійснені у січні та лютому 2000 р.** Станом на 1 березня рахунок за цією операцією має бути закритий.

Зверніть увагу на те, що, крім розглянутих рахунків доходів і витрат за рахунок майбутніх періодів, з метою правильного підрахунка фінансових результатів діяльності підприємства використовуються рахунки для відображення витрат, що належать до поточного періоду, але ще не зроблені.

Прикладом може бути рахунок "**Забезпечення майбутніх витрат і платежів**". Перший запис на цьому рахунка здійснюється по кредиту і означає розмір витрат, що належать до поточного періоду, але платежі по яких буде здійснено в майбутніх звітних періодах. Записи на дебеті цього рахунка виконуються з настанням цих майбутніх періодів.

V група (клас 0). Позабалансові рахунки. До позабалансових рахунків належать рахунки, на яких обліковуються цінності, що тимчасово знаходяться у підприємстві й не належать йому, наприклад: "Орендовані необоротні активи", "Активи на відповідальному зберіганні" (сировина, матеріали, запасні частини тощо, обладнання, прийняте для монтажу, бланки суворої звітності та ін.).

Характерною особливістю позабалансових рахунків є одинарність виконаних на них бухгалтерських записів. На відміну від балансових рахунків, на яких операція відображається методом подвійного запису на дебеті і кредиті кореспондуючих рахунків, **на позабалансових рахунках операція відображається тільки на дебеті або тільки на кредиті** одного позабалансового рахунка. Наприклад, при одержанні обладнання від іншого підприємства на зберігання дебетують позабалансовий рахунок "Устаткування, прийняте для монтажу". На кредиті будь-якого іншого рахунка записи по цій операції не виконуються. Коли обладнання змонтовано або повернуто підприємству-власникові, робиться також одинарний запис на кредиті рахунка "Устаткування, прийняте для монтажу". Одинарний, позабалансовий рахунок може мати тільки дебетове сальдо. Але на відміну від активного балансового рахунка, позабалансовий рахунок не пов'язаний кореспонденцією з іншими рахунками.

3.5. План рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків – це систематизований перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, що використовується для відображення діяльності підприємства, установи, організації.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій **затверджено** Наказом Міністерства фінансів України **№ 291 від 30.11.99** (зареєстровано в Міністерстві юстиції України за **№ 892/4185 від 21.12.99**) (табл. 3.1).

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому **за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунка, третьою – номер субрахунка.** Контирування документів первинного обліку, ведення регістрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням щонайменше коду класу й коду синтетичного рахунка.

Нові синтетичні рахунки можуть уводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності, та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із затвердженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків.

Таблиця 3.1

Затверджено
наказом Міністерства фінансів
України № 291 від 30.11.99 р.
Зареєстровано в Міністерстві юстиції
України № 893/4186 від 21.12.99 р.

ПЛАН
рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
(у дужках номери Плану рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.)

Довідка: А – активний; **П** – пасивний; **АП** – активно-пасивний.

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
Клас 1. Необоротні активи				
10 (01) А	**Основні засоби**	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати по поліпшенню земель (01-4), група 3	
		103	Будинки та споруди (01-1), гр. 1	
		104	Машини та обладнання (01-2, 01-4) гр.2 і 3	
		105	Транспортні засоби (01) гр.2 і 3	
		106	Інструменти, приладдя та інвентар (01-2, 01-4) гр.2 і гр. 3	
		107	Робоча і продуктивна худоба (01)	
		108	Багаторічні насадження (01, 10-2)	
		109	Інші основні засоби (01-4), гр.3	
11 (01) А	**Інші необоротні матеріальні активи**	111	Бібліотечні фонди (01), гр. 3	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи (12)	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди (12-3)	
		114	Природні ресурси (–)	
		115	Інвентарна тара (41-3)	
		116	Предмети прокату (41-5)	
		117	Інші необоротні матеріали і активи	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
12 (04) А	**Нематеріальні активи**	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на знаки для товарів і послуг	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		126	Гудвіл	
		127	Інші нематеріальні активи	
13 (02, 13) П	**Знос необоротних активів**	131	Знос основних засобів (02)	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів (13, 02)	
		133	Знос нематеріальних активів (02-5)	
14 (58) А	**Довгострокові фінансові інвестиції**	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15 (33, 03) А	**Капітальні інвестиції**	151	Капітальне будівництво (33)	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів (33, 03)	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів (33)	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів (33)	
		155	Формування основного стада (35)	
16 (11, 59) А	**Довгострокова дебіторська заборгованість**	161	Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду (11)	Усі види діяльності
		162	Довгострокові векселі одержані (59)	
		163	Інша дебіторська заборгованість (76)	
17 (–) А	**Відстрочені податкові активи**		За видами відстрочених податкових активів (–)	Усі види діяльності

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
18 (–) А	**Інші необоротні активи**		За видами активів (–)	Усі види діяльності
19 (83) П	**Негативний гудвіл**		За видами об'єктів інвестування (–)	Усі види діяльності
Клас 2. Запаси				
20 (05, 06, 08) А	**Виробничі запаси**	201	Сировина і матеріали (05)	Усі види діяльності
		202	Куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби (05-2)	
		203	Паливо (06)	
		204	Тара і тарні матеріали (05-4)	
		205	Будівельні матеріали (07)	
		206	Матеріали, передані у переробку (05-7)	
		207	Запасні частини (08)	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення (10, 05)	
		209	Інші матеріали (05-3)	
21 (09) А	**Тварини на вирощуванні та відгодівлі**	211	Молодняк тварин на вирощуванні (09-1)	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
		212	Тварини на відгодівлі (09-2)	
		213	Птиця (09-3)	
		214	Звірі (09-4)	
		215	Кролі (09-5)	
		216	Сім'ї бджіл (09-6)	
		217	Доросла худоба, вибракувана з основного стада (09-7)	
		218	Худоба, прийнята від населення для реалізації (09-8)	
22 (12) А	**Малоцінні та швидкозношувані предмети**		За видами предметів	Усі види діяльності
23 (20, 23, 29) А	**Виробництво**		За видами виробництва (20, 23, 29)	Усі види діяльності

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
24 (28) А	**Брак у виробництві**		За видами продукції (28)	Галузі матеріального виробництва
25 (21) А	**Напівфабрикати**		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26 (40) А	**Готова продукція**		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27 (40, 10) А	**Продукція сільськогосподарського виробництва**		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28 (41, 42) А	**Товари**	281	Товари на складі (41-1)	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі (41-2)	
		283	Товари на комісії (41)	
		284	Тара під товарами (41-3)	
		285	Торгова націнка (42)	
29	.....			
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30 (50) А	**Каса**	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31 (51, 52, 55) А	**Рахунки в банках**	311	Поточні рахунки в національній валюті (51-1)	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті (51-2)	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті (55)	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті (52)	
32	.....			

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
33 (56) А	**Інші кошти**	331	Грошові документи в національній валюті (56-2)	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті (56-2)	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті (56-1)	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті (56-1)	
34 (59) А	**Короткострокові векселі одержані**	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті (59)	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті (59)	
35 (58) А	**Поточні фінансові інвестиції**	351	Еквіваленти грошових коштів (–)	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції (58)	
36 (62) АП	**Розрахунки з покупцями та замовниками**	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
37 (61, 63, 71, 72, 76) АП	**Розрахунки з різними дебіторами**	371	Розрахунки за виданими авансами (61)	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами (71)	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами (76)	
		374	Розрахунки за претензіями (63)	
		375	Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків (72)	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок (76)	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами (76)	
38 (88-5) П	**Резерв сумнівних боргів**		За дебіторами	Усі види діяльності
39 (31) А	**Витрати майбутніх періодів**		За видами витрат	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40 (85) П	**Статутний капітал**		За видами капіталу (85)	Усі види діяльності

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
41 (88-1) П	**Пайовий капітал**		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42 (88) П	**Додатковий капітал**	421	Емісійний дохід (88-7)	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал (88)	
		423	Дооцінка активів (88-10)	
		424	Безкоштовно одержані необоротні активи (88-13)	
		425	Інший додатковий капітал (88)	
43 (88-9) П	**Резервний капітал**		За видами капіталу	Усі види діяльності
44 (98, 81) АП, А	**Прибутки і збитки нерозподілені**	441	Прибуток нерозподілений (98-1)	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки (98-2)	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді (81)	
45 (85-5, 88) А	**Вилучений капітал**	451	Вилучені акції (85-5, 88)	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї (88)	
		453	Інший вилучений капітал (88)	
46 (75) А	**Неоплачений капітал**		За видами капіталу	Усі види діяльності
47 (89) П	**Забезпечення майбутніх витрат і платежів**	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення (–)	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань (–)	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів (–)	
48 (96) П	**Цільове фінансування і цільові надходження**		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
49 (88, 39, 27) П	**Страхові резерви**	491	Резерви незароблених премій (88)	Страхова діяльність
		492	Резерви збитків	
		493	Інші страхові резерви	
		494	Частка перестраховиків у резервах незароблених премій	
		495	Частка перестраховиків у резервах збитків	
		496	Частка перестраховиків у інших страхових резервах	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
		498	Результат зміни резервів збитків	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання				
50 (92) П	**Довгострокові позики**	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті (92)	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті (92)	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків в національній валюті (92)	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті (92)	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті (95)	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті (95)	
51 (66) П	**Довгострокові векселі видані**	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті (66)	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті (66)	
52 (76) П	**Довгострокові зобов'язання за облігаціями**	521	Зобов'язання за облігаціями (76-7)	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53 (99) П	**Довгострокові зобов'язання з оренди**	531	Зобов'язання з фінансової оренди (99-2)	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів (99-1)	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
54 (–) П	**Відстрочені податкові зобов'язання**		За видами зобов'язань (–)	Усі види діяльності
55 (95-2) П	**Інші довгострокові зобов'язання**		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56 ..... **57** ..... **58** **59**				
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60 (90) П	**Короткострокові позики**	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті (90)	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті (90)	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті (90)	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті (90)	
		605	Прострочені позики в національній валюті (95)	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті (95)	
61 (–) П	**Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями**	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62 (66) П	**Короткострокові векселі видані**	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63 (60, 65) АП	**Розрахунки з постачальниками та підрядниками**	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками (60)	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками (60)	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
64 (67, 68) АП	**Розрахунки за податками й платежами**	641	Розрахунки за податками (68)	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами (68)	
		643	Податкові зобов'язання (67-1)	
		644	Податковий кредит (67-2)	
65 (69) П	**Розрахунки за страхуванням**	651	За пенсійним забезпеченням (69-4)	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням (69-1)	
		653	За страхуванням на випадок безробіття (69)	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна (69-2)	
66 (70) П	**Розрахунки з оплати праці**	661	Розрахунки за заробітною платою (70-1)	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами (70-2)	
67 (75) П	**Розрахунки з учасниками**	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами (75)	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами (75)	
68 (61, 76, 77, 78, 79) АП	**Розрахунки за іншими операціями**	681	Розрахунки за авансами одержаними (61)	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки (78, 77)	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки (79)	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками (76)	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами (76)	
69 (83) П	**Доходи майбутніх періодів**		За видами доходів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70 ($К^Т$ 46) АП	**Доходи від реалізації**	701	Дохід від реалізації готової продукції (46)	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів (46)	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг (46)	
		704	Вирахування з доходу (46)	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
71 ($К^Т$ 46, 80) АП	**Інший операційний дохід**	711	Дохід від реалізації іноземної валюти (46)	Усі види діяльності
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів (46)	
		713	Дохід від операційної оренди активів (46)	
		714	Дохід від операційної курсової різниці (80)	
		715	Одержані пені, штрафи, неустойки (80)	
		716	Відшкодування раніше списаних активів (80)	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості (80)	
		718	Одержані гранти та субсидії (96)	
		719	Інші доходи від операційної діяльності (80)	
72 (80) АП	**Дохід від участі в капіталі**	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства (80)	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності (80)	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства (80)	
73 (80) АП	**Інші фінансові доходи**	731	Дивіденди одержані (80)	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані (80)	
		733	Інші доходи від фінансових операцій (46, 80)	
74 ($К^Т$ 46, 80) АП	**Інші доходи**	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій (80)	Усі види діяльності
		742	Дохід від реалізації необоротних активів (46, 80)	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів (46, 80)	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці (80)	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів (80)	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності (80)	
75 (80) АП	**Надзвичайні доходи**	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій (80)	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи (80)	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
76 (38) АП	**Страхові платежі**		За видами страхування (–)	Страхова діяльність
77	.....			
78	.....			
79 (80) АП	**Фінансові результати**	791	Результат основної діяльності	
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
Клас 8. Витрати за елементами				
80 А	**Матеріальні витрати**	801	Витрати сировини й матеріалів (05-1)	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих (05-2)	
		803	Витрати палива й електроенергії (06)	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів (05-4)	
		805	Витрати будівельних матеріалів (07)	
		806	Витрати запасних частин (08)	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення (10)	
		808	Витрати товарів (41)	
		809	Інші матеріальні витрати (05-3)	
81 А	**Витрати на оплату праці**	811	Виплати за окладами і тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення (70)	
		813	Компенсаційні виплати (70)	
		814	Оплата відпусток (70)	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу (70)	
		816	Інші витрати на оплату праці (70)	
82 А	**Відрахування на соціальні заходи**	821	Відрахування на пенсійне забезпечення (69-4)	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування (69-1)	
		823	Страхування на випадок безробіття (69)	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування (69-3)	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
83 А	**Амортизація**	831	Амортизація основних засобів (02-1)	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів (02)	
		833	Амортизація нематеріальних активів (02-3)	
84 А	**Інші операційні витрати**		За видами витрат	Усі види діяльності
85	**Інші затрати**		За видами витрат	Усі види діяльності
86	.....			
87	.....			
88	.....			
89	.....			
Клас 9. Витрати діяльності				
90 (Дт 46) А	**Собівартість реалізації**	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізовачих робіт і послуг	
91 (24, 25) А	**Загальновиробничі витрати**		За видами витрат	Усі види діяльності
92 (26, 44) А	**Адміністративні витрати**		За видами витрат	Усі види діяльності
93 (43, 44, 26) А	**Витрати на збут**		За видами витрат	Усі види діяльності

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
94 (26, 84, 44, 29, 81) А	**Інші операційні витрати**	941	Витрати на дослідження і розробки	Усі види діяльності
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей (84)	
		948	Визнані пені, штрафи, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95 (26, 44, 81) А	**Фінансові витрати**	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати по об'єктах інвестування	
96 (80) АП	**Втрати від участі в капіталі**	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97 ($Д^{т}$ 46, 80, 22, 19) А	**Інші витрати**	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
		978	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	
		979	Перестрахування	

Закінчення таблиці 3.1

1	2	3	4	5
98 (81)	**Податки на прибуток**	981	Податки на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податки на прибуток від надзвичайних подій	
99 (80)	**Надзвичайні витрати**	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01 (001)	**Орендовані необоротні активи**		За видами активів	Усі види діяльності
02 (002, 003)	**Активи на відповідальному зберіганні**	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03 (–)	**Контрактні зобов'язання**		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04 (–)	**Непередбачені активи й зобов'язання**	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05 (006)	**Гарантії та забезпечення надані**		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06 (006)	**Гарантії та забезпечення отримані**		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07 (005)	**Списані активи**	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08 (004)	**Бланки суворого обліку**		За видами бланків	Усі види діяльності

Розділ 4. Документація. Облікові регістри. Інвентаризація. Форми ведення бухгалтерського обліку

4.1. Документація

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 168/704 від 5.06.95 р.), визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету.

Документація – це спосіб оформлення господарських операцій відповідними документами.

Документ – це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. Саме слово "документ" походить від латинського documentum, що означає свідчення, доказовість, розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Бухгалтерський документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію і є юридичним доказом її здійснення.

Бухгалтерський документ, як свідчення господарських операцій, знаходить своє відображення (фіксацію) в носіях первинних облікових даних. Носіями первинної облікової інформації є папір, магнітний диск тощо.

Первинний документ – документ, складений у процесі ведення господарської операції або відразу після її завершення.

Зведений документ – документ, складений на підставі декількох первинних документів для отримання узагальнених даних.

Документ, виготовлений машинним способом, має бути записаний на матеріальному носії (магнітному, паперовому), виготовлений і розмічений за вимогами відповідного стандарту і закодований за затвердженою системою кодифікації.

Вилучення первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може

бути здійснене тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформлюється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи (ст. 6.9 Положення).

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення (ст. 6.10 Положення).

У процесі здійснення заходів з реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку Міністерство статистики України протягом 1995–1996 рр. видало низку наказів, якими затвердило типові форми первинної облікової документації. Ці форми мають багато спільного з типовими міжвідомчими формами колишнього СРСР, але містять суттєві відмінності: з'явилися нові форми, які раніше не застосовувалися, а деякі колишні не включені до наказів Мінстату України.

У теорії та практиці бухгалтерського обліку традиційно терміном **"первинний документ"** називають документ, на основі якого здійснюється господарська операція та робляться записи на рахунках обліку. В даному випадку терміном **"первинна облікова документація"** визначено всю сукупність затверджених форм, хоча далеко не всі з них можуть бути основою для здійснення господарських операцій. До складу цих форм належать: первинні документи, реєстри аналітичного обліку, реєстри обліку інших документів.

На виконання заходів по реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики Міністерством статистики України затверджено типові форми первинної облікової документації:

– **з обліку основних засобів** (наказ Мінстату України № 352 від 29.12.95 р.), введено до дії з 01.01.96 р.;

– **з обліку сировини і матеріалів** (наказ Мінстату № 193 від 21.06.96 р.), введено до дії з липня 1996 р.;

– **з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів** (наказ Мінстату № 145 від 22.05.96 р.), введено до дії з липня 1996 р. та ін.

Нижче наведено типові форми первинної документації.

Облік особового складу підприємства.

Ф. № П-1 Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу

Ф. № П-2 Особова картка
Ф. № П-5 Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
Ф. № П-6 Наказ (розпорядження) про надання відпустки
Ф. № П-8 Наказ (розпорядження) про припинення трудової угоди
Ф. № П-13 Табель обліку використання робочого часу.

Облік нарахування та виплати заробітної плати.

Ф. № П-49 Розрахунково-платіжна відомість
Ф. № П-50 Розрахункова відомість
Ф. № П-51 Розрахункова відомість
Ф. № П-52 Розрахунок заробітної плати
Ф. № П-53 Платіжна відомість
Ф. № П-54 Особовий рахунок
Ф. № П-54а Особовий рахунок
Ф. № П-55 Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати
Ф. № П-56 Накопичувальна картка обліку заробітної плати.

Облік касових операцій.

Ф. № КО-1 Прибутковий касовий ордер
Ф. № КО-2 Видатковий касовий ордер
Ф.№ КО-3 Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів
Ф. № КО-4 Касова книга.

Облік розрахунків з підзвітними особами.

Ф. № 807 Авансовий звіт.

Облік банківських операцій.

Ф. № 869 Рахунок-фактура
код 0401001 Платіжна вимога
код 0401002 Платіжне доручення
код 0401003 Зведене платіжне доручення
код 0401004 Заява про відмову від акцепту
код 0401007 Реєстр чеків
код 0401008 Зведена вимога.

Облік матеріалів.

Ф. № М-1 Журнал обліку вантажів, що надійшли
Ф. № М-2 Доручення
Ф. № М-2а Акт списання бланків-доручень
Ф. № М-3 Журнал реєстрації виданих доручень
Ф. № М-4 Прибутковий ордер
Ф. № М-7 Акт про приймання матеріалів
Ф. № М-8 Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий відпуск)

Ф. № М-9 Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску двох – п'яти найменувань матеріалів)
Ф. № М-10 Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
Ф.№ М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Ф. № М-12 Картка №__ складського обліку матеріалів
Ф. № М-13 Реєстр №__ приймання-здачі документів
Ф. № М-14 Відомість обліку залишків матеріалів на складі
Ф. № М-15 Акт про приймання устаткування
Ф. № М-15а Акт приймання-передачі устаткування до монтажу
Ф. № М-16 Матеріальний ярлик
Ф. № М-17 Акт №__ про виявлені дефекти устаткування
Ф.№ М-18 Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу
Ф. № М-19 Матеріальний звіт
Ф. № М-20 Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей
Ф. № М-21 Інвентаризаційний опис №__
Ф. № М-22 Акт №__ на списання матеріалів відкритого зберігання
Ф. № М-23 Акт №__ про витрату давальницьких матеріалів
Ф. № М-26 Картка обліку устаткування для встановлення
Ф. № М-28 Лімітно-забірна картка №__ для будівельних організацій
Ф. № М-28а Лімітно-забірна картка №__

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Ф. № МШ-1 Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристосувань)
Ф. № МШ-2 Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів
Ф. № МШ-3 Замовлення на ремонт або заточення інструментів (пристосувань)
Ф. № МШ-4 Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
Ф. № МШ-5 Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін їх на придбані для використання
Ф. № МШ-6 Особиста картка №__ обліку спецодягу, спецвзуття та захисних засобів
Ф. № МШ-7 Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та захисних засобів
Ф. № МШ-8 Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Облік основних засобів.

Ф. № 03-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

Ф. № 03-2 Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів

Ф. № 03-3 Акт на списання основних засобів

Ф. № 03-4 Акт на списання автотранспортних засобів

Ф. № 03-51 Акт №__ про установку, пуск та демонтаж будівельної машини

Ф. № 03-6 Інвентарна картка обліку основних засобів

Ф. № 03-7 Опис інвентарних карток обліку основних засобів

Ф. № 03-8 Картка обліку руху основних засобів

Ф. № 03-9 Інвентарний список основних засобів

Ф. № 03-14 Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)

Ф. № 03-15 Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)

Ф. № 03-16 Розрахунок амортизації по автотранспорту.

Відповідно до Інструкції про порядок виготовлення, зберігання і застосування типових форм первинного обліку № КО-1 і № М-20, затвердженої наказом Державного комітету статистики України № 263 від 27.07.98 р., **типові форми первинного обліку № КО-1** "Прибутковий касовий ордер" та **№ М-20** "Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей" **з 1 березня 1999 р.** є обов'язковими для застосування всіма підприємствами, організаціями, філіями, відділеннями, іншими структурними підрозділами, що розташовані за межами їх територій, незалежно від форм власності та господарювання, а також бюджетними установами – в разі приймання готівки та відпуску товарно-матеріальних цінностей підприємствам, установам, фізичним особам.

Бланки типових форм первинного обліку № КО-1 і № М-20 є бланками сурової звітності (обліку), що вимагає:

– обліку їх одержання, зберігання та використання як бланків суворої звітності (обліку);

– їх виготовлення з друкарською нумерацією відповідно до Правил виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затверджених наказами Міністерства фінансів України № 98 від 25.11.93 р., Служби безпеки України № 118 від 15.11.93 р., Міністерства внутрішніх справ України № 740 від 24.11.93 р. та зареєстрованих Міністерством юстиції України № 8/217 від 14.01.94 р.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинозчитувальних носіях інформації, **повинні мати такі обов'язкові реквізити**: назва документа (форми), код форми, дата і місце складання; зміст господарської операції, вимірювачі господарської операції (у натуральному і вартісному виразах), посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особисті підписи або інші знаки, що одночасно ідентифікують особу, яка здійснила господарську операцію.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити.

При застосуванні засобів обчислювальної техніки та іншої оргтехніки **реквізити можуть бути зафіксовані у вигляді коду**.

При складанні документів на машинозчитуваних носіях інформації підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок і власними силами виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу контролюючих або судових органів та своїх клієнтів.

Первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо – безпосередньо по закінченні операції. Відповідальність за своєчасне та якісне складання документів, передачу їх у встановлені терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів, на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді паролю або іншим засобом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

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

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних та інших об'єктів майна передбачаються іншими нормативними актами.

Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадиться на таких бланках, визначаються окремими нормативними актами.

Записи у первинних документах, облікових регістрах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом визначеного терміну зберігання та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

За призначенням бухгалтерські документи поділяються (класифікуються) на (схема 4.1):

а) розпорядчі, в яких містяться розпорядження щодо здійснення тієї чи іншої господарської операції; вони не є

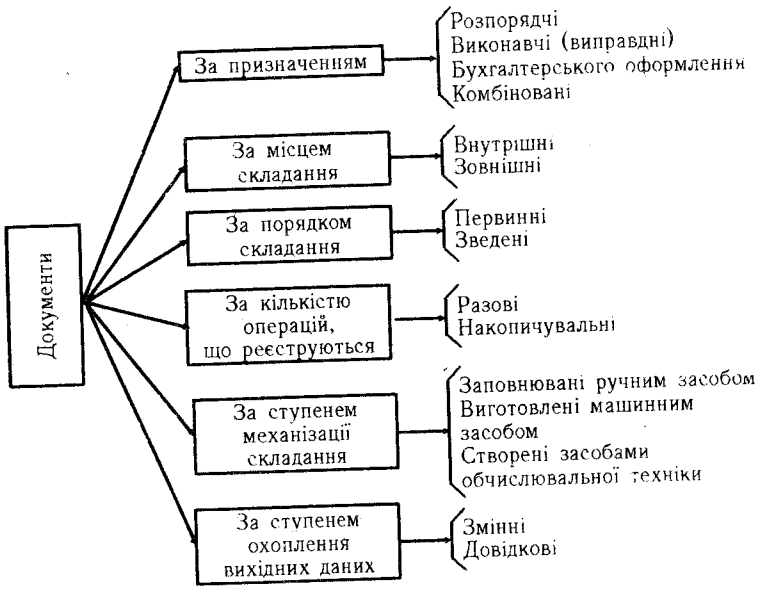


Схема 4.1. Класифікація документів.

підставою для запису операцій в обліку, оскільки немає підтвердження про те, що така операція відбулася. До розпорядчих документів належать накази, розпорядження, доручення та ін.;

б) виконавчі або виправдні, що підтверджують факти виконання операцій. Вони є першим етапом облікової реєстрації. До них належать прибуткові й витратні ордери, рахунки-фактури, квитанції, що свідчать про прийняття цінностей, акти про виконані роботи та ін.;

в) документи бухгалтерського оформлення.

До документів бухгалтерського оформлення належать розпорядчі та групувальні відомості, різні довідки, розрахунки тощо (наприклад, розрахунок суми на заготівлю та придбання матеріальних цінностей);

г) комбіновані – з одноразовими ознаками розпорядчих, виконавчих документів бухгалтерського оформлення в даній господарській операції й водночас вказівка щодо відображення її на рахунках бухгалтерського обліку. До таких документів належать авансові звіти, прибуткові й витратні касові ордери, вимоги на відпуск матеріалів зі складу.

За місцем складання документи поділяються на зовнішні та внутрішні.

Зовнішніми документами називаються ті, що надходять від інших підприємств, організацій, тобто складаються за межами даного підприємства. До них належать виписки банку, рахунки постачальників та ін.

Внутрішні документи – це документи, складені (виписані) на даному підприємстві, в організації.

Документи за обсягом відображуваних документів поділяються на первинні та зведені.

Первинні – це такі документи, що вперше виконують реєстрацію господарської операції в момент її здійснення або невідкладно після здійснення. До них належать акти прийняття і вибуття основних засобів, накладні, квитанції тощо. Зведені документи складаються на підставі первинних. До них належать різноманітні звіти, розрахунково-платіжні відомості та ін.

За способом використання документи поділяються на разові та накопичувальні.

Разові документи використовуються лише для одноразового оформлення і відображення операцій. До них належать прибуткові й витратні касові ордери, вимоги для одержання матеріальних цінностей зі складу та ін.

Накопичувальні документи використовуються для багаторазового оформлення і реєстрації операцій протягом визначеного часу (тижня, декади, місяця). Наприклад, лімітно-забірні картки, за допомогою яких оформлюється відпуск матеріалів на виробництво (виконання робіт). Такі документи скорочують кількість первинної документації.

За ступенем використання засобів документи поділяються на заповнювані ручним способом і механізованим.

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряються наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству, логічне ув'язування окремих показників.

Бухгалтерські документи використовуються для передачі розпоряджень від розпорядника виконавцю, тобто для управління господарською діяльністю підприємства.

Документація виконує роль імпульсу, що дає початок руху обліковій інформації. Вона забезпечує бухгалтерському обліку суцільне й безперервне відображення господарської діяльності підприємства. За допомогою документації контролюється правильність здійснення операцій, ведеться поточний аналіз виконаної роботи. Таким чином, **документація здійснює контрольно-аналітичні функції.**

До обліку повинні прийматися лише правильно оформлені документи.

Основою всієї господарської діяльності підприємств, об'єднань, фондів, бірж, фірм тощо є матеріальні цінності. Важливе значення має контроль використання документів, за допомогою яких оформляються ці матеріальні цінності.

Під постійним контролем працівників бухгалтерії має здійснюватися укладання договорів про матеріальну відповідальність; відповідність документів оприбуткуванню, витратам матеріальних цінностей; наявність на підприємстві відповідних нормативних актів, норм витрат сировини на виробництво, транспортних накладних, рахунків-фактур та інших первинних документів на перевезення матеріальних цінностей.

Документи дають змогу виявити різноманітні негативні явища, тобто: приписки товарно-матеріальних цінностей з метою приховування нестач; заниження залишків товару з метою приховування надлишків; реалізації товарів, що не відображені у прибуткових документах; завищування цін на товари, що відпускалися за документами, та ін.

За допомогою приходних та витратних документів повністю відновлюється кількісний облік цінностей, простежується рух

кожного товару окремо. Але це можливо тільки тоді, коли на підприємстві всі витратні операції документуються.

Шляхом аналізу руху товарів можна виявити: підробки документів по операціях, пов'язаних з витратами товарів, факти крадіжок тощо.

При використанні документів слід особливу увагу приділяти безпосередньому огляду бухгалтерських документів з метою перевірки правильності арифметичних підрахунків в них, правильного оформлення та ін.

Якщо на підприємстві знаходяться матеріальні цінності, що належать іншим підприємствам або перебувають у дорозі, то потрібна наявність складених окремих актів із посиланням на відповідні підтверджувальні документи.

Якщо предмети спецодягу та білизни, мішків (на цукровому заводі) тощо знаходяться в ремонті або в пральні, вони мають бути внесені до опису на підставі квитанцій підприємств побутового обслуговування; непридатні для використання предмети, що знаходяться на складах, у коморах, у виробництві, мають списуватися відповідними документами (актами тощо).

При приватизації державних підприємств, а також майна державних підприємств та організацій, що передаються в оренду, необхідне рішення державних органів приватизації або орендодавців, на підставі якого, після проведення інвентаризації всіх об'єктів майна, складено інвентаризаційні описи, акти, які підтверджують фактичну наявність та стан приватизаційного майна, що передається в оренду.

Документи використовуються також **для встановлення законності операцій, пов'язаних з витратами цінностей**; випадків перевитрат сировини, матеріалів порівняно з існуючими нормами, незаконного списування матеріалів, сировини на виробництво; використання підвищених норм їх витрат, за рахунок чого виникають запаси сировини та матеріалів, які використовуються для виготовлення необліченої продукції. Таким чином, бухгалтерська документація є основою бухгалтерського обліку.

Керівник підприємства, установи затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл, підписувати первинні документи на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском, наприклад, матеріальних цінностей, витратами грошових коштів, нематеріальних активів, дефіцитних товарів та іншого майна.

Відповідальність за своєчасне та якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком строки для відобра-

ження в бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

4.2. Облікові регістри

Обліковий регістр – це спеціальна таблиця, призначена для відображення документально оформлених господарських операцій в системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації.

Облікові регістри – це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, журналів, книг, журналів-орденів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Облікові регістри-листки мають формат друкарської машинки і зберігаються в папках або швидкозшивачах. До таких вільних листків належать платіжні відомості на виплату заробітної плати та ін.

В облікових регістрах – бухгалтерських книгах, наприклад, Касовій книзі, всі сторінки мають бути зброшуровані й пронумеровані. На останній сторінці вказується кількість пронумерованих сторінок, ставляться підписи керівника підприємства, головного бухгалтера і печатка.

Облікові регістри-картки. Прикладом можуть бути картки кількісно-сумового обліку матеріалів. Картки не скріплюються між собою і зберігаються у спеціальних ящиках-картотеках.

Обов'язковим для всіх підприємств, установ та організацій є ведення Головної книги.

Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Підприємства й установи, що складають облікові регістри на машинозчитуваних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для читання вигляді.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових регістрів має здійснюватися в міру їх надходження до місця обробки (бухгалтерії, обчислювальної установки), одначе не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну звітність, наприклад, нарахування й виплату заробітної плати, складання бухгалтерської звітності, статистичної звітності, відповідних рахунків, декларацій.

Для синтетичного й аналітичного обліку господарських операцій підприємства, установи, організації застосовують

облікові регістри, рекомендовані Державним комітетом з бухгалтерського обліку.

Відповідальність за правильність відображення господарських операцій в облікових регістрах несуть особи, які склали і підписали ці регістри.

4.3. Виправлення помилок у первинних документах та облікових регістрах. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 137 від 28 травня 1999 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 392/3685 від 21.06.99 р.)

При заповненні облікових регістрів можливі помилки. **Помилки виникають з різних причин**: внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності калькулятора або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітів підчистки й необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки можуть бути локальні – перекручування інформації тільки в одному обліковому регістрі (наприклад, неправильно проставлена дата), і **транзитні** – якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових регістрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості і балансі.

Найчастіше помилки трапляються в тексті операції, тоді вони призводять до неправильної кореспонденції рахунків – проводки.

Часто трапляються помилки при записах сум. Записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит другого рахунка і навпаки. Буває, що, записавши суму до журналу, він забуває рознести її по бухгалтерських рахунках. Інколи, записавши суму у регістри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису.

Для пошуку числових помилок підрахуйте на калькуляторі числа, а потім повторіть той же підрахунок, але із знаком мінус.

Помилки в первинних документах, облікових регістрах і звітах, створених ручним способом, виправля-

ються коректурним способом, тобто неправильні текст або цифри закреслюються і над закресленим надписуються правильні текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.

Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються **способом "сторно"**. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або із знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис й відображаються правильна сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилки має бути зумовлено надписом "Виправлено" та підтверджено підписом осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

Порядок виправлення помилок у документах і регістрах, що створені машинним способом, встановлюється вказівками з організації бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки.

У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються.

Що стосується виправлень у бухгалтерській звітності, то зміна даних звітності внаслідок її перекручування, які відносяться як до поточного, так і до минулого року, проводиться у тому звітному періоді, в якому було виявлено помилки.

Згідно зі стандартом бухгалтерського обліку 6 (наказ Міністерства фінансів України **№ 137 від 28.05.99 р.**) "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

Норми цього стандарту застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ). У цьому стандарті визначена дата балансу, – кінець останнього дня звітного періоду, тобто дата, на яку складений баланс підприємства, визначено поняття облікової оцінки. Облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої

для оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства, називається подією після дати балансу.

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

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

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.

Якщо змінюються статутні вимоги або вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства, то тільки за таких умов можлива зміна облікової політики.

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.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення. Якщо ж суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року не можливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображується у звітності шляхом:

– коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

– повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, це розглядається й відображається як зміна облікових оцінок.

Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів. При наданні додаткової інформації, пов'язаної з визначенням сум, що існували на дату балансу, необхідне коригування відповідних активів і зобов'язань шляхом сторнування або додаткових записів в обліку звітного періоду.

Дивіденди за звітний період, оголошені після дати балансу, слід розкривати в примітках до фінансових звітів.

Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

– зміст і суму помилки;

– статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;

– факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

– причини та суть зміни;

– суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обгрунтування неможливості її достовірного визначення;

– факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку.

4.4. Організація документообігу

Документообіг – це рух документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організацій), періоду обробки і до передачі в архів.

Основні етапи документообігу:

1) складання і оформлення документа;

2) прийняття документа бухгалтерією (обліковим апаратом);

3) рух документа по відділах і робочих місцях бухгалтерії, його обробка і використання для облікових записів;

4) передача документа на засоби обчислювальної техніки (іншої оргтехніки) і повернення назад;

5) передача документа до архіву.

Документообіг на кожному підприємстві встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для всіх працівників підприємства.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Для кожного виду або роду документів (накладних, вимог, рахунків-фактур тощо) розробляється особлива схема документообігу **у формі графіка руху документів**. У графіку, який встановлюється наказом керівника підприємства, установи, зазначається дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообігу на підприємстві, в установі має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що здійснюються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і терміну виконаних робіт.

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витягу наводиться перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання та підрозділи підприємства, установи, до яких подаються ці документи.

Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальний пристрій необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

4.5. Зберігання документів

Основним нормативним документом при визначенні термінів зберігання документів та їх відбору для включення до складу Національного архівного фонду (НАФ) України або для знищення документів є **"Перелік типових документів"** (наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України **№ 41 від 20.07.98 р.**, зареєстровано в Міністерстві юстиції України **№ 576/3016 від 11.09.98 р.** Повний текст опублікований в "Офіційному віснику України" № 38 від 8.10.98 р.).

Зберігання документів відіграє значну роль у справі правильної постановки бухгалтерського обліку. Раціональна система зберігання забезпечує не лише цілісність у зберіганні документів протягом встановлених законом термінів, а й можливість користування ними у будь-який момент для отримання різноманітних довідок.

Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси до передачі їх до архіву підприємства, установи мають зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

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

Порядок зберігання первинних та вихідних документів на машинозчитуваних носіях визначається вказівками з організації бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки.

Первинні документи поточного місяця, що підлягають обробці ручним способом і належать до відповідного облікового регістру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються й супроводжуються довідкою для архіву.

Термін зберігання документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів та балансів у архіві підприємства, установи визначається згідно з Переліком типових документів, що використовуються в діяльності органів державної представницької і виконавчої влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання матеріалів, затверджених Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України.

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

Видача первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може здійснюватися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розпис відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

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

Органи, що вилучили документи, забезпечують підприємствам, установам за їх письмовим зверненням можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами відповідно до законодавства. У разі повернення зазначеними органами документів, що були раніше вилучені, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих же томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанова про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебувають

підприємство, установа, а також державній податковій інспекції у 10-денний термін.

4.6. Інвентаризація

Інвентаризація – це спосіб виявлення та обліку тих засобів і джерел (або їх відсутності), які не знайшли документального відображення у поточному обліку.

Провадиться як правило інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, незавершеного виробництва та інших засобів і джерел.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" № 996-XIV від 16 липня 1999 р. підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані провадити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передаванні майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства на акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

... є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не провадитися у випадку передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого належать ці підприємства;

ж) у випадку ліквідації підприємства...

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і терміни проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Інвентаризація провадиться на підставі Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу. Затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України **№ 90 від 30.10.98 р.**

Дана Інструкція встановлює єдині вимоги щодо порядку інвентаризації відповідних статей балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами

та організаціями, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів.

Інвентаризація провадиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна.

Основними завданнями інвентаризації є:

– виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків сурової звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунках;

– виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей;

– дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;

– перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі такої, термін позовної давності щодо якої минув, та інших статей балансу.

Установи зобов'язані провадити інвентаризацію:

1) будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу на три роки;

2) музейних цінностей – відповідно до строків, встановлених Міністерством культури України;

3) бібліотечних фондів – один раз на 5 років;

4) інших основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, виконавчих органах місцевих рад – не менше одного разу на два роки; в інших установах – не менше одного разу на рік.

Інвентаризація основних засобів провадиться не раніше 1 жовтня:

– капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 грудня;

– молодняку тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл – не менше одного разу на квартал;

– готових виробів, сировини, пального та інших матеріалів, кормів, фуражу – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня;

– продуктів харчування і спирту – не менше одного разу на квартал;

– незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва – не раніше 1 жовтня звітного року, крім того, періодично у терміни, встановлені відповідними вищими органами;

– грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності – не менше одного разу на квартал;

– розрахунків платежів до бюджету – не менше одного разу на квартал; аналогічно з вищою організацією;

– розрахунків із дебіторами та кредиторами – не менше двох разів на рік, розрахунків у порядку планових платежів і з депонентами – не менше одного разу на місяць.

Для проведення інвентаризації створюються комісії на основі наказу керівника підприємства. До складу інвентаризаційної комісії входить головний бухгалтер організації, підприємства (або інший представник бухгалтерії) на правах заступника голови інвентаризаційної комісії.

Залежно від повноти охоплення засобів (коштів) **інвентаризації поділяються на повні й часткові**. Інвентаризація, що охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства, називається повною. **Повні інвентаризації – річні. Часткова інвентаризація** охоплює лише якийсь один вид засобів, коштів (матеріальних цінностей, основних засобів, господарського інвентарю, каси, незавершеного виробництва тощо). Часткові інвентаризації провадяться для забезпечення точності звітних даних, посилення боротьби з втратами і зміцнення фінансової дисципліни.

У звітному році кількість інвентаризацій, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначаються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Обов'язковим проведення інвентаризації є:

– при передачі майна державного підприємства, установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

– перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, інвентаризація якого провадилася раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може провадитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років;

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

– при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за рішенням судово-слідчих органів;

– у разі пожежі або стихійного лиха.

На деяких підприємствах інвентаризації провадяться не як разові заходи, а як постійний процес. Керівники таких підприємств затверджують постійно діючу інвентаризаційну комісію, яка щоденно (або за особливим графіком) відвідує місця зберігання матеріальних цінностей і провадить інвентаризацію лише окремих видів цінностей.

Обирають для перевірки ті види матеріальних цінностей, по яких на момент перевірки в обліку є мінімальний залишок. Частіше в натурі цей вид матеріальних цінностей відсутній, а залишок по обліку являє собою природний убуток (наприклад, по зберіганню спирту), який і фіксується інвентаризаційною комісією. Такого типу інвентаризація називається **перманентною**. Організація перманентної інвентаризації не вимагає припинення прибутково-витратних операцій, забезпечує постійний контроль за роботою матеріально відповідальних осіб. Перманентні інвентаризації знижують трудомісткість і тривалість при їх проведенні.

До початку проведення обов'язкової або визначеної підприємством, установою інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у складському обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії. Матеріально відповідальні особи дають комісії розписку, в якій підтверджують, що всі прибуткові та витратні документи здані до бухгалтерії й всі матеріальні цінності, довірені їх зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або інших місцях. Якщо підрозділ здійснює реалізацію матеріальних цінностей за готівку, то насамперед підраховується наявність готівки: реєструються показники лічильників касових апаратів, готівка звіряється з показниками касового апарата. Під час інвентаризації прибуткові й витратні операції з матеріальними цінностями як правило не здійснюються. Також до початку інвентаризації перевіряється стан ваговимірювального господарства – точність ваги, гир й іншої апаратури.

Дані про наявність тих чи інших цінностей із зазначенням назви, відмітних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці виміру і кількості фактично виявлених натуральних одиниць, **записуються до інвентаризаційного опису** (табл. 4.1). Кожна сторінка опису підписується всіма членами комісії та матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на даній сторінці. На останній сторінці інвентаризаційного опису матеріально відповідальні особи підтверджують, що всі матеріальні цінності облічені й відображені в інвентаризаційному опису правильно і повністю, жодних пропусків і не включених до опису предметів немає. Інвентаризаційні описи складаються в необхідній кількості примірників, один з яких вручається матеріально відповідальним особам.

Таблиця 4.1

МП "Металіст"
(підприємство, організація)

Типова форма № М-21
Затверджено наказом Мінстату України
№ 193 від 21.06.1996 р.

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____ Код за УКУД _____

Інвентаризаційний опис № *8* на *27.02* 2000 р.

товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться *№ 1*
на відповідальному зберіганні *комірника Сватко Ольги Марківни*
інвентаризація проведена на підставі наказу (розпорядження) від *25.02.*2000 р. *№ 18*

№ пор.	Номенклатурний №	Найменування матеріалів	Розмір (тип)	Сорт або марка	Одиниця виміру	Фактична наявність	Ціна, грн.	Примітка
1	*05203*	*фарба олійна*			*кг*	*50*	*0,5*	
2	*05204*	*фарба емалева*			*кг*	*100*	*0,55*	

Всього за описом порядкових номерів *два* з № *05203* по № *05204*
(словами)

Голова комісії *інженер-економіст Мірошніченко Віра Марківна*
(посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис)

Члени комісії *зам. директора Чернелевський Леонід Миколайович*
(посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис)

гол. бухгалтер Осадча Ганна Григорівна
(посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис)

експедитор Беренда Надія Іванівна
(посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис)

Усі цінності, перелічені в інвентарному описі, комісією перевірені і в моїй присутності прийняті на відповідальне зберігання.

Підпис матеріально відповідальної особи _____

" *27* " *лютого* 2000 р.

Якщо інвентаризація триває понад один день, то інвентаризаційні описи залишаються в сховищі матеріальних цінностей до завершення інвентаризації. На час перерви в роботі інвентаризаційної комісії сховища зачиняються двома замками, ключі від одного з них зберігаються у матеріально відповідальних осіб, від другого – у голови інвентаризаційної комісії. Сховище запечатується відтиском печатки, яка зберігається у голови або одного із членів інвентаризаційної комісії.

Одержані дані, що містяться в інвентаризаційному описі, **зіставляються з обліковими даними** про залишки тих же матеріальних цінностей. **Таке зіставлення називають звірюванням фактичних та облікових залишків** і записують до Звірювальних відомостей результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей (табл. 4.2).

У результаті зіставлення облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти:

а) фактичний і бухгалтерський залишки збігаються;

б) фактичний залишок менше облікового – нестача;

в) фактичний залишок більше бухгалтерського облікового – надлишок.

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені під час інвентаризації та інших перевірок, регулюються підприємством, установою у такому порядку:

– **основні засоби**, матеріальні цінності, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилося у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності або збільшення фінансування з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб;

– **убуток цінностей** у межах затверджених норм списування за рішенням керівника підприємства, установи відповідно до витрат виробництва, обігу або на зменшення фінансування. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач. За відсутності норм убуток розглядається як понаднормова нестача;

– **понаднормові нестачі цінностей**, а також втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей;

– **понаднормові втрати і нестачі** матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винуватці не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

У документах, якими оформлюються списання втрат і понаднормові нестачі цінностей, мають бути зазначені вжиті заходи щодо запобігання таких нестач і втрат.

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства, установи з включенням результатів до звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також і до річного звіту.

Таблиця 4.2

Підприємство _____

Організація _____

Звірювальна відомість № 5
результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей
на *"22" лютого* 2000 р.

на підставі наказу (розпорядження) № *38* від *"15" лютого* 2000 р. проведено інвентаризацію фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться на відповідальному зберіганні

завідуючий складом — *Ільєнко Оксана Петрівна*
(посада) — (прізвище, ім'я, по батькові)

Знімання залишків:
розпочато *"16" лютого* 2000 р.
закінчено *"22" лютого* 2000 р.

Під час інвентаризації встановлено таке:

№ пор.	Номенклатурний номер	Найменування товарно-матеріальних цінностей	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Результати інвентаризації			
					лишки		нестачі	
					кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*05203*	*фарба олійна*	*кг*	*0,50*	-	-	*10*	*5,00*
2	*05204*	*фарба емалева*	*кг*	*0,55*	*5*	*2,25*	-	-

Пересортиця				Відрегульовано за рахунок уточнення записів в обліку				Списані нестачі в межах норм убутку		Віднесено на винних осіб	
лишки		нестачі		лишки		нестачі				кг,	грн.
кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	*5*	*2,25*

Всього на сторінці порядкових номерів *два* (словами) з № 1 по № 2

Кількість в натуральних показниках

Бухгалтер *Можот Л.В.*
(підпис)

4.7. Форми ведення бухгалтерського обліку

Форма бухгалтерського обліку – це сполучення різних регістрів аналітичного і синтетичного обліку, їх взаємозв'язок, послідовність і способи облікових записів з метою узагальнення й одержання звітності.

4.7.1. Меморіально-ордерна форма обліку

На підприємствах тривалий час застосовувалася меморіально-ордерна форма обліку, при якій складалися книжкові й карткові облікові регістри (схема 4.2). Нині цю форму обліку використовують переважно на невеликих підприємствах. Синтетичний облік при цій формі ведеться у книгах або відомостях. Для аналітичного обліку використовують книги, відомості, картки. Бухгалтерські проводки оформлюють меморіальними ордерами (табл. 4.3), які складаються за звітний період і реєструються у реєстраційних журналах (табл. 4.4). Облік наявності грошових коштів ведеться у спеціальній касовій книзі.

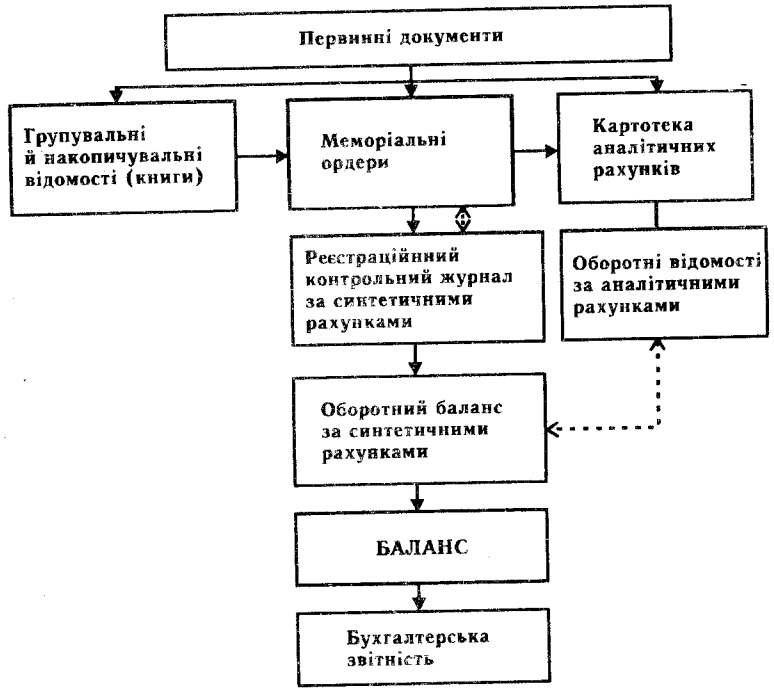


Схема 4.2. Загальна схема меморіально-ордерної форми обліку.

Таблиця 4.3

Меморіальний ордер № 5

№ пор.	Дата	Найменування господарської операції	Номери рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
15.	29.03.	Виписка банку. За чеком № 128160 оприбутковано в касу заробітну плату	50	51	601,48
16.	29.03.	Надійшло до каси і оприбутковано за реалізацію будівельних матеріалів	50	46	201,50
		та ін.			...
		Всього на сторінці меморіального ордера № 5 господарських операцій (від № 15 до № 20) підсумок			3501,45

Таблиця 4.4

Реєстраційний журнал меморіальних ордерів № 2 за *березень* 2000 р.

Порядкові номери меморіальних ордерів	Дата складання ордерів	Сума за меморіальними ордерами, грн.
5	29.03.2000 р.	3501,45
Та інші		...
Всього за березень		26800,75

4.7.2. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Заснована на використанні принципу систематизації та накопичування даних первинних документів безпосередньо в регістрах аналітичного і синтетичного обліків відповідно до чинного Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Записи в накопичувальних регістрах виконують по показниках, необхідних для управління і контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, а також для складання періодичної та річної бухгалтерської звітності. **Основними регістрами при цій формі обліку є журнали-ордери**, що ведуться по кредиту синтетичних рахунків (синтетичного обліку) і дебету кореспондуючих рахунків. Використовують також регістри аналітичного обліку – відомості, таблиці, книги і картки.

Наприкінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів із журналів-ордерів переносять до Головної книги, в якій підраховують обороти по дебету кожного рахунка. Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки зроблених записів по окремих рахунках і складання звітного балансу.

У Головній книзі відображають початкове сальдо, поточні обороти і сальдо на кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року) по кожному синтетичному рахунку. За методом подвійного запису суми дебетових і кредитових оборотів, а також дебетових і кредитових сальдо мають бути відповідно між собою рівними. Головна книга відкривається на рік.

Послідовність облікових записів при журнально-ордерній формі наведено на схемі 4.3.



Схема 4.3. Загальна схема журнально-ордерної форми обліку.

Порядок ведення обліку за журнально-ордерною формою для великих промислових підприємств (17 журналів-ордерів) (табл. 4.5) визначено Інструкцією з використання єдиної журнально-ордерної форми обліку № 63, затвердженою Міністерством фінансів СРСР 8 березня 1960 р. з подальшими змінами. Для малих підприємств порядок ведення обліку за скороченою журнально-ордерною формою (8 журналів-ордерів) (табл. 4.6) затверджено Інструкцією Мінфіну від 6 червня 1960 р.

Таблиця 4.5

Склад регістрів журнально-ордерної форми обліку для великих підприємств (17 журналів-ордерів)

Номер журналу-ордера	Номер відомості	Найменування облікових регістрів (у дужках номери нового Плану рахунків)
1	2	3
Ж-1		Журнал-ордер № 1 по кредиту рах. 50 (30)
	В-1	Відомість № 1 по дебету рах. 50 (30) (розміщена на зворотному боці журналу-ордера № 1)
Ж-2		Журнал-ордер № 2 по кредиту рах. 51 (311)
	В-2	Відомість № 2 по дебету рах. 51 (311) (розміщена на зворотному боці журналу-ордера № 2)
Ж-3		Журнал-ордер № 3 по кредиту рах. 52, 54, 55, 56 (312, 313, 33)
Ж-4		Журнал-ордер № 4 по кредиту рах. 90, 92, 97 (60, 50)
Ж-6		Журнал-ордер № 6 по кредиту рах. 60 (63)
Ж-7		Журнал-ордер № 7 по кредиту рах. 71 (372)
Ж-8		Журнал-ордер № 8 по кредиту рах. 61, 63, 68, 72, 73, 76, 78 (371, 374, 64, 375, 377, 68)
	В-7	Відомість № 7 аналітичного обліку розрах. з дебіторами і кредиторами
	В-8	Відомості № 8 обліку депонованої заробітної плати
	В-9	Відомість № 9 обліку розрах. з мешканцями квартир і гуртожитків
Ж-9		Журнал-ордер № 9 по кредиту рах. 79 (683)
Ж-10		Журнал-ордер № 10 по кредиту рах. 05, 06, 08, 12, 13, 20-29, 31, 69, 70, 84, 86, 89 в частині витрат на виробництво (20, 22, 339, 65, 66, 947, 47)
Ж-10/1		Журнал-ордер № 10/1 по кредиту рах. 03, 05, 06, 08, 12, 13, 20-24, 26, 28, 31, 69, 70, 84, 86, 89 в частині витрат, що не належать до виробництва (15, 20, 22, 13, 25, 91, 92, 39, 65, 66, 947, 47)
	В-10	Відомість № 10 обліку матеріальних цінностей на складах
	В-11	Відомість № 11 обліку матеріальних цінностей в цехах
	В-13	Відомість № 13 обліку витрат обслуговуючих виробництв і господарств
	В-14	Відомість № 14 обліку витрат у виробництві
	В-15	Відомість № 15 обліку загальногосподарських витрат, витрат майбутніх періодів, резерву наступних витрат і платежів та позавиробничих витрат
Ж-11		Журнал-ордер № 11 по кредиту рах. 40, 43, 45, 46, 62 (26, 93, 70, 36)
	В-16	Відомість № 16 обліку руху готових виробів, реалізації продукції і матеріальних цінностей
Ж-12		Журнал-ордер № 12 по кредиту рах. 87, 88, 96 (48)

Закінчення таблиці 4.5

1	2	3
Ж-13		Журнал-ордер № 13 по кредиту рах. 01, 02, 04, 85 (10, 13, 12, 40)
Ж-14		Журнал-ордер № 14 по кредиту рах. 09, 35, 94 (21,155)
Ж-15		Журнал-ордер № 15 по кредиту рах. 80, 81, 82, 83 (79)
Ж-16		Журнал-ордер № 16 по кредиту рах. 07, 33, 93 (205, 15)
	В-18	Відомість № 18 обліку витрат по капітальних вкладеннях
Ж-17		Журнал-ордер № 17 по кредиту рах. 14 (423)
Головна книга		

На підприємствах ведеться також декілька форм розроблюваних таблиць:

РТ-1 "Розподіл заробітної плати і витрати матеріалів"

РТ-5 "Зведення заробітної плати за її складом і категоріями працівників та зведення даних по розрахунках з робітниками і службовцями"

РТ-7 "Розрахунок амортизації основних засобів"

РТ-8 "Розрахунок зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів"

РТ-9 "Розподіл послуг допоміжних виробництв і господарств"

РТ-11 "Реєстр невиданої заробітної плати"

РТ-12 "Картка аналітичного обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами"

РТ-13 "Листок-розшифровка".

Таблиця 4.6

Склад регістрів скороченої журнально-ордерної форми обліку

Номер журналу-ордера	Номер відомості	Призначення облікових регістрів (у дужках номери нового Плану рахунків)	На рахунках
1	2	3	4
Ж-01		Для обліку грошових коштів	50, 51, 52, 55, 56 (30, 31, 33)
Ж-02		Для обліку кредитів і позик банку	90, 92 (60, 50)
Ж-03		Для обліку розрахунків	60, 61, 63, 68, 71, 72, 73, 76 (37, 68)
	01	Для аналітичного обліку розрахунків з постачальниками	60 (63)
	02	Для аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами і кредиторами	61, 63, 68, 69, 71, 72, 73, 76 (37, 64, 65, 68)
Ж-04		Для обліку основних засобів і Статутного фонду	01, 02, 85 (10, 13, 40)

Закінчення таблиці 4.6

1	2	3	4
Ж-05		Для обліку виробництва	03, 05, 12, 13, 20, 31, 69, 70, 84, 86 (15, 20, 22, 13, 23, 39, 65, 66, 947)
Ж-06		Для обліку реалізації продукції	40, 45, 46 (26, 70)
	05	Для обліку руху матеріальних цінностей	05, 12 (20, 22)
Ж-07		Для обліку доходів, їх використання і спеціальних фондів	80, 82, 87, 88, 96 (79, 48)
Ж-08		Для обліку капітальних вкладень і формування основного стада	05, 33, 93 (20, 15)
	06	Для аналітичного обліку капітальних вкладень і витрат	33 (15)
		Головна книга	
		Баланс (ф. № 1)	
		Звіт про фінансові результати та їх використання (ф. № 2)	

4.7.3. Спрощена форма бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік на малих підприємствах базується на єдиних методологічних принципах, встановлених Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. (зі змінами і доповненнями, внесеними постановами Кабінету Міністрів України № 509 від 5 липня 1993 р., № 804 від 24 вересня 1993 р., № 175 від 21 березня 1994 р., № 307 від 26 квітня 1995 р., № 95 від 14 серпня 1996 р., № 869 від 11 серпня 1997 р.).

Створення, прийом і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів бухгалтерської звітності здійснюється відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995 р.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 112 від 31 травня 1996 р. затверджені **Вказівки про склад і порядок заповнення облікових регістрів малими підприємствами** (зареєстровано в Міністерстві юстиції України **№ 297/1322 від 13.06.96 р.**).

Мале підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку, виходячи з потреб свого виробництва і управління, їх складності та чисельності працівників.

Підприємствам, що зайняті у матеріальній сфері виробництва, рекомендується використовувати регістри, передбачені журнально-ордерною формою бухгалтерського обліку. **Підприємства торгівлі, громадського харчування і постачальницько-збутових видів діяльності** можуть використовувати регістри спрощеної форми бухгалтерського обліку.

Виходячи з потреб виробництва й управління, мале підприємство може пристосовувати регістри бухгалтерського обліку відповідно до специфіки своєї роботи **з дотриманням вимог**:

– єдина методологічна основа (принцип подвійного запису);

– взаємозв'язок даних аналітичного і синтетичного обліків;

– суцільне відображення всіх господарських операцій в регістрах обліку на підставі первинних облікових документів;

– накопичення і систематизація даних первинних документів у розрізі показників, необхідних для управління і контролю за господарською діяльністю малого підприємства, а також для складання і подання бухгалтерської звітності та декларації з оподаткування.

Початковим етапом бухгалтерського обліку на малому підприємстві є суцільне документування всіх господарських операцій. Малі підприємства для документування операцій можуть використовувати типові міжвідомчі форми первинної облікової документації та відомчі форми.

Наступним етапом обліку є:

– реєстрація відомостей, відображених у первинних документах, у застосовуваних регістрах бухгалтерського обліку;

– складання фінансової звітності;

– використання даних бухгалтерських регістрів для одержання іншої інформації, яка необхідна для самого підприємства і зовнішніх користувачів.

Спрощена форма бухгалтерського обліку може застосовуватися за двома видами:

– проста форма (без використання регістрів обліку майна малого підприємства);

– форма бухгалтерського обліку з використанням регістрів обліку майна малого підприємства.

Проста форма бухгалтерського обліку.

Малі підприємства, які здійснюють не більше 100 господарських операцій на місяць, не мають виробництва продукції і робіт, пов'язаних з великими матеріальними витратами, застосовують просту форму бухгалтерського обліку.

При простій формі обліку реєстрація первинних облікових документів, **відображення операцій на рахунках**, визначення собівартості продукції і фінансового результату

ведуться **в одному бухгалтерському регістрі – Книзі обліку господарських операцій за формою № К-1.**

Поряд з Книгою обліку господарських операцій для обліку розрахунків з оплати праці з працівниками і бюджетом по прибутковому податку мале підприємство веде Відомість обліку заробітної плати за формою № В-8.

Книга обліку господарських операцій (форма № К-1) містить усі застосовувані малим підприємством бухгалтерські рахунки, є комбінованим регістром аналітичного і синтетичного обліку, на підставі якого є можливість визначити наявність господарських засобів та їх джерел на визначену дату і скласти бухгалтерську звітність.

Книга має бути прошнурована й пронумерована. На останній сторінці зазначається кількість пронумерованих сторінок, що засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера, а також печаткою.

Книга відкривається записами сум залишків на початок року (початок діяльності підприємства) за кожним видом засобів і джерел.

У графі 3 "Зміст операції" в хронологічній послідовності позиційним способом відображуються на підставі первинних документів всі господарські операції поточного місяця.

Суми по кожній операції, зареєстрованій у Книзі, відображуються методом подвійного запису одноразово у графах "Дебет" і "Кредит" рахунків обліку відповідних видів коштів та їх джерел.

Дані про фінансово-господарську діяльність малого підприємства за місяць з усіх відомостей переносяться до відомості форми № В-9, на підставі якої складається оборотна відомість:

Назва рахунка	Сальдо на І...		Обороти за...		Сальдо на І...	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7

Оборотна відомість використовується для складання бухгалтерського балансу.

4.7.4. Механізовані й автоматизовані форми ведення бухгалтерського обліку

В умовах використання обчислювальних машин **створено принципово нові механізовані й автоматизовані форми бухгалтерського обліку**, при яких обліково-обчислювальні роботи виконуються автоматично на обчислювальних машинах.

Новий підхід до організації бухгалтерського обліку при комплексній його механізації в умовах використання електронно-обчислювальних машин виявив нові форми бухгалтерського обліку – автоматизовані.

В основу комплексної механізації (автоматизації) бухгалтерського обліку закладено принцип безперервності обробки облікової інформації.

Синтетичними й аналітичними обліковими регістрами при механізованих і автоматизованих формах бухгалтерського обліку є машинограми.

На сучасному етапі дедалі більше використовують сучасну обчислювальну техніку – ЕОМ.

Створення і впровадження в практику обліку ЕОМ привело до розробки нової форми бухгалтерського обліку – таблично-автоматизованої (схема 4.4). При цій формі здійснюється повна автоматизація збору, передачі, систематизації й обробки інформації; крім паперових носіїв бухгалтерської інформації використовуються машинні носії (магнітні стрічки, магнітні диски).

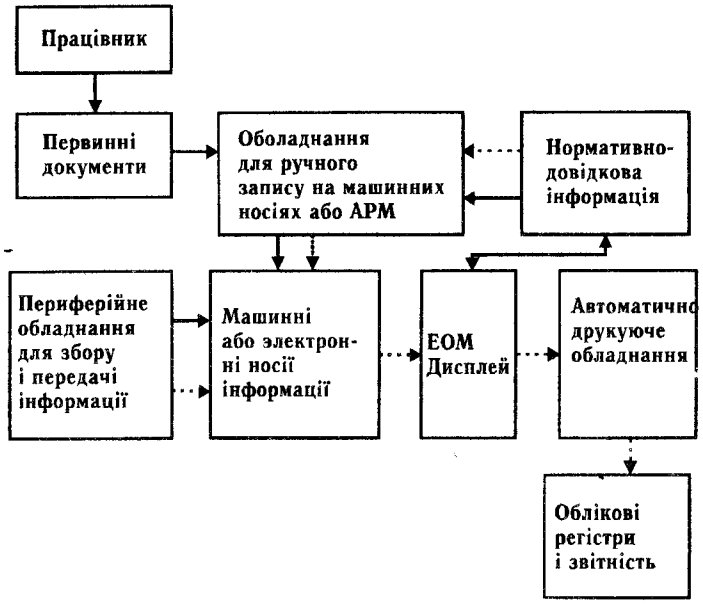


Схема 4.4. Таблично-автоматизована форма обліку.

При таблично-автоматизованій формі бухгалтерського обліку здійснюються інтеграція обліку на основі одноразового введення і багаторазового використання первинної інформації, а також програмне групування дебетових і кредитових оборотів на рахунках на основі принципу подвійного запису; провадиться автоматизація логічних операцій бухгалтерського обліку; вирішуються задачі бухгалтерського обліку у двох режимах – регламентному і запитовому; вихідну інформацію отримують у вигляді друкованих регістрів і відеограм, а також існує можливість розшифровки результативних показників за запитами користувачів.

При загальному скороченні обсягу наданої користувачу інформації підвищується інформативна цінність таблично-автоматизованої форми. Вона також передбачає контроль вихідної бухгалтерської інформації, що позитивно впливає на дієвість даних бухгалтерського обліку.

Автоматизована форма обліку

В період переходу до повноцінної ринкової економіки автоматизація бухгалтерського обліку, точність і оперативність інформації є вирішальними факторами успішного розвитку економіки України. При цьому необхідно враховувати значну різницю у змісті бухгалтерського обліку в Україні і в країнах з розвинутою економікою. Якщо в Україні бухгалтерська справа обмежувалася обліково-реєстраційними завданнями, то в країнах з розвинутою ринковою економікою вони не є основною частиною бухгалтерського обліку основна увага приділяється фінансовому аналізу та прогнозуванню. Тому дуже важливо оцінити завдання й цілі автоматизації бухгалтерського обліку.

Завдання автоматизації – підвищення якості роботи як бухгалтерів, так і бухгалтерії в цілому. Комп'ютер – це тільки інструмент, що дозволяє максимально повно використовувати кваліфікацію спеціаліста й максимально спрощувати повсякденну рутинну роботу.

Перехід до автоматизованого бухгалтерського обліку вимагає не лише бажання і коштів, а й значної підготовчої роботи як організаційної, так і методичної. Перехід потрібно організовувати плавно, поетапно, краще за все до початку звітного періоду (кварталу, року). Звірений баланс, залишки, звітність за попередній період необхідні як вхідна інформація для введення в комп'ютер. Потрібно також правильно оцінити склад і обсяг необхідного документообігу, визначити, які документи будуть вестись в електронному вигляді, а які – в паперовому. Для цього насамперед необхідно точно визначити

завдання автоматизації. Звичайно, найбільша кількість помилок в обліку при паперовій технології виникає на етапі переносу даних з одного облікового регістру до другого, а також при складанні різноманітних довідок і звітів. Використання автоматизованого обліку дасть змогу повністю звільнитися від такого роду помилок, оскільки як правило при автоматизованому обліку ведеться тільки один обліковий регістр, всі інші формуються автоматично і ризик помилки при переносі даних між регістрами обліку дорівнює нулю. Кожний бухгалтер знає, скільки часу і сил вимагає підготовка тих чи інших довідок, звітностей та іншої оперативної інформації, що завжди потрібна терміново. Використання засобів автоматизації дає змогу практично повністю вирішити цю проблему, протягом лічених хвилин підготовити найрізноманітніші й деталізовані бухгалтерські дані. Потрібно також звернути увагу на те, що правильний вибір засобів автоматизації і програмного забезпечення дозволить легко і швидко адаптувати роботу бухгалтерії до частих змін правових норм, які вносяться Урядом України. На жаль, подеколи цей вибір доручається спеціалістам, котрі мають смутну уяву про повсякденну рутинну роботу і проблеми бухгалтерії й чиї критерії не завжди збігаються з інтересами бухгалтерії даного підприємства.

Автоматизація не лише підвищує якість обліку, а й якість бізнесу підприємства. Тому вибір засобів автоматизації завжди має здійснюватися безпосередньо зацікавленими спеціалістами – бухгалтером і керівником підприємства. **Лише спеціаліст-бухгалтер може правильно оцінити систему за всіма критеріями, основними з яких є такі.**

1. Настроюваність системи як на специфіку конкретної організації (незалежно від форми власності), так і на можливі зміни в законодавстві. Користувачеві має бути надана можливість в мінімальний термін і без втрат інформації перебудувати не тільки план рахунків, звітні форми, типові проводки, а й формувати звітність згідно з новими вимогами. Так, наприклад, підприємства з іноземними інвестиціями як правило надають своїм зарубіжним партнерам звітність за формами, заснованими на інших, ніж в Україні, методах.

2. Можливість роботи не тільки в локальних обчислювальних мережах, а й з іншими джерелами бухгалтерської інформації, такими, як системи зв'язку "клієнт – банк" для пересилання платіжних документів безпосередньо з комп'ютера до банку; касові апарати для оперативного обліку і відображення операцій у роздрібній торгівлі тощо.

3. Наявність з боку розроблювача кваліфікованої підтримки користувача приблизно за такими напрямками:

а) навчання роботі з програмами, що особливо важливо, оскільки в багатьох випадках через відсутність необхідних навичок і відпрацьованих методик навчання бухгалтер не може використовувати програмне забезпечення;

б) супроводження програмного забезпечення, що необхідно не тільки на випадок ушкодження програми з різних причин, а й у випадках радикальних змін у законодавстві;

в) оперативні консультації, оскільки проблеми, що виникають у процесі роботи, значною мірою зумовлені або порушенням технології роботи з програмами, або недостатнім знанням можливостей системи.

В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку, найбільш популярними з яких є: "Парус", "Fin Expert", "БЕСТ", "Lady Fin", "Фінанси без проблем", "1С – Бухгалтерія – Проф. для Windows" та ін.

Система автоматизації бухгалтерського обліку спільного підприємства "Парус" призначена для підготовки та обліку фінансово-господарських документів, накопичення інформації про здійснення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, одержання внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства.

Використання даної системи дає змогу:

– готувати платіжні документи;

– виписувати рахунки на оплату і накладні на відпуск товару;

– вести облік основних засобів і нематеріальних активів, здійснювати розрахунок амортизаційних відрахувань;

– вести облік виробничих запасів і товарно-матеріальних цінностей за матеріально відповідальними особами;

– вести облік затрат на виробництво, витрат обігу і реалізації за різними об'єктами обліку (філіалами, підрозділами та ін.);

– вести облік грошових коштів;

– вести облік розрахунків з дебіторами та кредиторами;

– одержувати щомісячну звітність щодо руху засобів за відповідними рахунками у вигляді книги обліку господарських операцій, відомостей обліку руху матеріальних цінностей, обліку руху грошових коштів, обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами, відомостей розрахунку амортизаційних відрахувань;

– одержувати баланс підприємства та інші звітні документи для подання у податкові органи.

Система "Fin Expert 4.1 for Windows tm" – це професійна мережна система реального часу, яка призначена для великих підприємств з великими обсягами даних; система "Fin Expert 4.1 Life for Windows tm" розроблена для середніх підприємств з можливістю роботи в локальному режимі.

Система "1С Бухгалтерія – Проф. для Windows" є універсальною бухгалтерською програмою.

Технологія побудови обліку в програмі "1С Бухгалтерія" наведена на схемі 4.5.

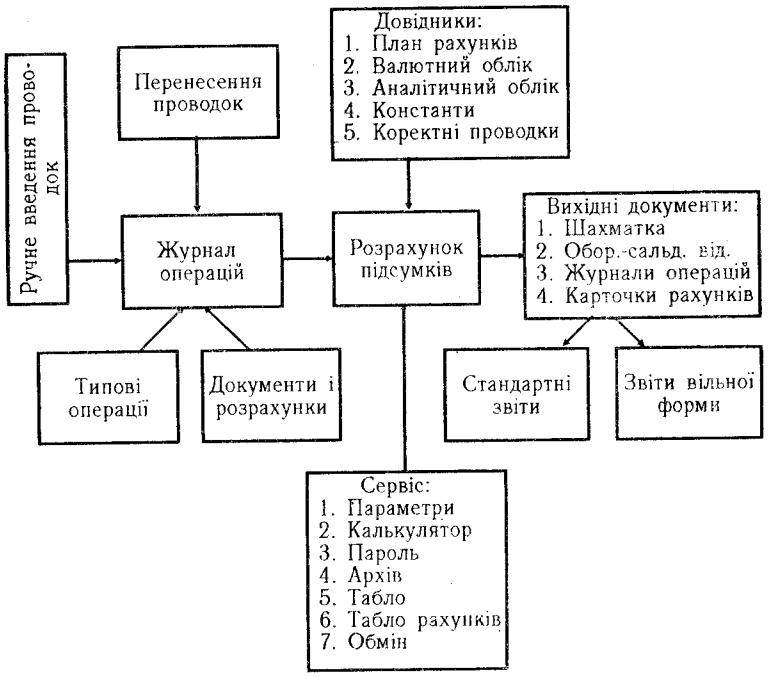


Схема 4.5. Технологія побудови обліку в програмі "1С Бухгалтерія-ПРОФ" 6.0 для Windows.

Основні особливості цієї програми:

– ведення синтетичного й аналітичного обліку стосовно потреб підприємства;

– можливість ведення кількісного багатоваріантного обліку;

– одержання всієї необхідної звітності та різнорідних документів по синтетичному й аналітичному обліку;

– повна настроюваність: можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності;

– можливість автоматичного друку вихідних (первинних) документів.

Висхідними даними для програми є господарські операції, що вносяться до Журналу господарських операцій.

Програма "1С – Бухгалтерія – Проф. для Windows" дозволяє вводити господарські операції декількома способами:

1) ручне введення операцій;

2) використання типових операцій;

3) використання режиму "документи і розрахунки".

На підставі введених господарських операцій програма формує звітність по синтетичному обліку та різні допоміжні документи, зокрема:

– оборотно-сальдову відомість за рахунками і субрахунками;

– "шахматку";

– аналіз рахунка за підсумками і кореспонденцією даного рахунка з відповідними рахунками;

– обороти по дебету і кредиту рахунка і відповідне сальдо, також обороти і сальдо по рахунках за відповідний період; журнал-ордер і відомість по рахунку;

– зведені проводки-підсумки за відповідною кореспонденцією;

– аналіз рахунка за датами;

– звіт по журналу операцій – вибірку проводок із журналу операцій за визначеними рахунками, кореспонденцією та іншими ознаками;

– картку рахунка і всі проводки з даним рахунком.

Програма може утримувати відомості за будь-який період часу.

Для ведення аналітичного обліку програма дозволяє вводити необмежену кількість довідників об'єктів аналітичного обліку (субконто): за видами продукції, матеріалами, підприємствами, співробітниками та ін.

Усі документи по аналітичному обліку формуються у грошовому, а якщо це потрібно, то і в натуральному виразі.

Зокрема, видаються такі документи:

– оборотно-сальдова відомість, що утримує дані про сальдо та обороти за об'єктами обліку;

– картка субконто, що містить усі проводки з даним об'єктом обліку;

– аналіз рахунка за субконто – кореспонденції з різними рахунками кожного об'єкта обліку;

– аналіз субконто – зведення всіх підсумків за даними субконто;

– обороти між субконто.

Крім цього, програма дає змогу створювати звіти довільної форми, що використовують дані не лише синтетичного, а й аналітичного обліку.

Для бухгалтерії перехід до реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів означає постійне підвищення вимог до обсягу, якості та оперативності роботи. Дедалі зростають вимоги до рівня кваліфікації, – вже мало бути лише бухгалтером, необхідні глибокі знання економічної теорії, права, фінансового аналізу. Відповідно підвищуються вимоги до автоматизованих систем: це й можливість надання даних для фінансового аналізу, і поширення можливостей бухгалтерського діловодства й документообігу, і системи зведеного обліку та фінансової звітності, яку складають підприємства різних країн світу і яка має певні відмінності у підходах до змісту фінансових звітів, необхідних для прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

Частина II

Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України

Розділ 1. Організація бухгалтерського фінансового та податкового обліку

1.1. Організація бухгалтерського фінансового обліку та облікова політика на підприємстві

Нормативною базою, що регулює організацію та методологію бухгалтерського обліку, є:

1. Національні стандарти бухгалтерського обліку:

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 (затверджено наказом Міністерства фінансів України **№ 87 від 31 березня 1999 р.**, зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 991/3684 від 21 червня 1999 р.; "Загальні вимоги до фінансової звітності";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 (наказ Міністерства фінансів України **№ 87 від 31.03.99 р.**); "Баланс";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 (наказ Міністерства фінансів України **№ 87 від 31.03.99 р.**); "Звіт про фінансові результати";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 (наказ Міністерства фінансів України **№ 87 від 31.03.99 р.**); "Звіт про рух грошових коштів";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 (наказ Міністерства фінансів України **№ 87 від 31.03.99 р.**); "Звіт про власний капітал";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 (наказ Міністерства фінансів України **№ 137 від 28.05.99 р.**); "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" та ін.

2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **№ 996-XIV від 16 липня 1999 р.**

3. Закон **№ 168/97-ВР від 03.04.97 р.** "Про податок на додану вартість".

4. Закон України **№ 283/97-ВР від 22.05.97 р.** «Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"».

5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом МФУ **№ 88 від 24.05.95 р.**

6. Вказівки про склад та порядок заповнення облікових регістрів малими підприємствами, затверджені наказом МФУ **№ 112 від 31.05.96 р.**

7. Наказ Міністерства фінансів України "Про зміни та доповнення до нормативних документів з бухгалтерського обліку" **№ 244 від 19.11.96 р.**

8. Типові положення:

– Типове положення з планування, обліку і калькулювання будівельно-монтажних робіт, затверджене постановою КМУ **№ 186 від 09.02.86 р.** (з наступними змінами);

– Типове положення про склад витрат обігу та порядок їх планування й розподілу в торговельній діяльності, затверджене постановою КМУ **№ 334 від 18.03.96 р.** (з наступними змінами);

– Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджене постановою КМУ **№ 452 від 23.04.96 р.** (з наступними змінами);

– Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене постановою КМУ **№ 473 від 26.04.96 р.** (з наступними змінами);

– Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, затверджене наказом Держжитлокомунгоспу України № **24 від 31.03.97 р.**

9. Рекомендації по бухгалтерському обліку валових витрат і валових доходів, затверджені наказом МФУ **№ 168 від 04.08.97 р.**

10. Порядок ведення Книги обліку придбання товарів (робіт, послуг) та Порядок ведення Книги обліку продажу товарів (робіт, послуг), затверджений наказом ДПА України № 165 від 30.05.97 р. (зі змінами та доповненнями, внесеними наказом ДПА України **№ 469 від 08.10.98 р.**).

11. Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат господарських операцій суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, що застосовують спрощену систему

оподаткування, обліку та звітності, затверджений наказом ДПА України **№ 477 від 13.10.98 р.**

12. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції з його застосування" **№ 291 від 30.11.99 р.** (зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 892/4185 від 21.12.99 р.).

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Міністерства фінансів України **№ 291 від 30.11.99 р.** (зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 892/4185 від 21.12.99 р.).

14. Наказ Головного управління державного казначейства України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ" **№ 114 від 10.12.99 р.** (зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 890/4183 від 20.12.99 р.).

15. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України державної контрольно-ревізійної служби в Україні "Про затвердження Інструкції з організації проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненням правоохоронних органів" **№ 107 від 26.11.99 р.** (зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 906/4199 від 23.12.99 р., опубліковано в "Офіційному віснику України" № 51 від 06.01.2000 р.).

Види господарської діяльності підприємства за структурою:

- звичайна діяльність;
- інвестиційна діяльність;
- фінансова діяльність;
- надзвичайні події (діяльність);
- операційна діяльність;
- основна діяльність;
- інші статутні види діяльності.

З 1 січня 2000 р. порядок організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується Законом України "Про бухгалтерський облік в Україні" № 996-XIV від 16.07.99 р. і Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України № 248 від 01.12.98 р. **з січня 2000 р. вводяться в дію такі Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (<С>БО):**

1. "Загальні вимоги до фінансової звітності" 1.
2. "Баланс" 2.
3. "Звіт про фінансові результати" 3.

4. "Звіт про рух грошових коштів" 4.
5. "Звіт про власний капітал" 5.
6. "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" 6
7. "Основні засоби" 7.
8. "Нематеріальні активи" 8.
9. "Запаси" 9.
10. "Дебіторська заборгованість" 10.
11. "Дохід" 15.
12. "Витрати" 16.
13. "Об'єднання підприємств" 19.
14. "Консолідована фінансова звітність" 20.
15. "Обов'язки" 11.
16. "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства" 25.

Слід зауважити, що паралельно з "новим" бухгалтерським обліком суб'єкти господарювання, як і раніше, зобов'язані згідно з діючим законодавством вести і податковий облік.

Статтею 2 Закону № 996 передбачено, що дія вказаного Закону поширюється на всіх юридичних осіб, створених згідно з діючим законодавством України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність.

Неприбуткові організації (суб'єкти господарювання) не ведуть бухгалтерський облік і не подають фінансової звітності, які відповідно до діючого законодавства звільнені від обов'язкового обліку доходів і витрат.

Підприємства — суб'єкти господарювання, які сплачують єдиний податок і яким відповідно до діючого законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому діючим законодавством України про спрощену систему обліку і звітності.

Порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах визначається розділом 3 Закону України № 996. У цьому розділі чітко розмежована відповідальність власника (або уповноваженої ним особи) і головного бухгалтера (або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві).

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюють бухгалтер (на малому підприємстві) або бухгалтерія під керівництвом головного бухгалтера.

Структура і функції бухгалтерського апарату на підприємстві залежать від характеру та об'єкта діяльності цього підприємства.

На великих підприємствах як правило організуються такі відділи обліку:

- фінансовий;
- розрахунків по заробітній платі;
- матеріалів;
- виробництва;
- реалізації та ін.

Основним напрямком удосконалення організації бухгалтерського обліку є його автоматизація з використанням комп'ютерної техніки.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-IV від 16 липня 1999 р. визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Стаття 8 Закону "Організація бухгалтерського обліку на підприємстві" **визначає** таке:

1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно від дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фінансування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несуть власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

5. Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", та з урахуванням особливостей діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

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

7. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

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

8. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу та фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві грунтується на застосуванні загальноприйнятих у міжнародній практиці передумов та принципів.

1. Передумовами бухгалтерського обліку є:

– самостійність і незалежність підприємства. Підприємство має бути юридично самостійним стосовно свого (своїх) власника. Розрахункові рахунки власника та підприємства розділені, відповідальність по зобов'язаннях один одного не перетинається;

– безперервність діяльності підприємства. Припускається, що підприємство постійно функціонує й продовжуватиме в майбутньому свою діяльність;

– грошовий вираз усіх господарських операцій;

– можливість поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди і періодичність виявлення результатів діяльності.

2. Бухгалтерський облік здійснюється на основі таких принципів:

– двоїстості господарських фактів;

– фактичної собівартості, що передбачає оцінку активів підприємства за фактичними витратами на їх власне виробництво чи придбання;

– визнання доходів. Цей принцип передбачає, що з 01.10.98 р. доходи визнаються і відображаються в обліку за методом нарахування, тобто з моменту виникнення права на них;

– розмежування доходів і витрат між періодами та узгодження (відповідність) доходів звітного періоду з витратами, завдяки яким одержані ці доходи;

– повноти відображення всіх господарських операцій і виробничих процесів;

– достовірного і точного подання фінансової звітності;

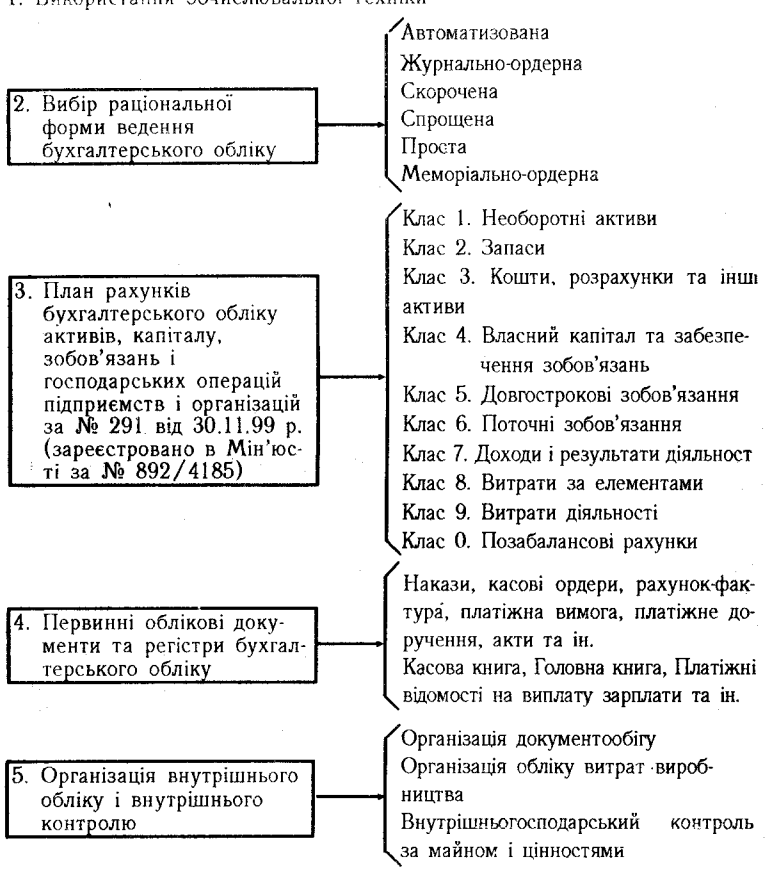
– обережності й передбачливості, згідно з чим передбачені потенційні збитки, (сумнівна) заборгованість клієнтів, знецінення активів тощо, мають бути відображені у результатах звітного періоду;

– постійності, тобто незмінності прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна протягом поточного року. Зміна на наступний рік має бути пояснена у річній бухгалтерській звітності.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах та організаціях несуть власники останніх або призначені ними керівники. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах несуть їхні керівники.

Власник або керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для належного ведення бухгалтерського обліку.

Схема 1.1. Основні напрямки організації бухгалтерського фінансового обліку на підприємстві.



6. Створення інвентаризаційних комісій	Раптові ревізії Планові інвентаризації
7. Затвердження систем оплати праці	Штатний розклад – погодинна; проста Тарифні ставки – погодинно-преміювальна Відрядні розцінки – відрядно-преміювальна оплата та ін.
8. Визначення облікової політики	Метод нарахування зносу МШП Норми зносу нематеріальних активів Звичайна чи прискорена амортизація Фактична собівартість сировини, матеріалів тощо з виділенням транспортно-заготівельних витрат чи без виділення, та ін.
9. Визначення оцінки попутної продукції	за відпускними цінами за плановою собівартістю за ціною можливого використання
10. Облік адміністративних витрат (рах. № 92 замість рах. № 26)	Витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому
11. Облік загальновиробничих витрат (рах. № 91 замість рахунків № 24 і № 25)	Витрати по обслуговуванню основного і допоміжних виробництв підприємства
12. Облік торгової націнки (№ 285 замість № 42)	Торгова націнка стає регулюючим субрахунком рахунка № 28 "Товари" (замість № 41)
13. Забезпечення майбутніх витрат і платежів (рах. № 47 замість рах. № 89)	Забезпечення лише реальних зобов'язань, які випливають з уже здійснених операцій (наприклад, реалізація продукції з гарантією)
14. Порядок використання нерозподілених прибутків (рах. № 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"замість рах. № 98)	Використання прибутку на сплату дивідендів або для створення резервного капіталу протягом звітного періоду

Розглянемо **короткий зміст основних напрямків організації фінансового обліку**.

I. Організація обліку з використанням обчислювальної техніки (Методичні вказівки № 35/34 від 20.02.81 р.).

II. Вибір раціональної форми ведення бухгалтерського обліку, виходячи з виду підприємства, конкретних умов та вимог господарювання.

Бухгалтерський облік можна здійснювати із застосуванням таких форм:

– Журнально-ордерної форми (Інструкція № 63 від 08.03.60 р.);

– Скороченої журнально-ордерної форми обліку (Інструкція № 176 від 06.06.60 р.);

– Спрощеної журнально-ордерної форми обліку (Інструкція № 168 від 14.07.86 р.), яка застосовується в торговельних підприємствах та на підприємствах громадського харчування;

– Простої форми бухгалтерського обліку, яка використовується малими підприємствами із застосуванням облікових регістрів (Вказівки № 112 від 31.05.96 р.);

– Меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку;

– Спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, затвердженої наказом ДПА України № 477 від 13.17.98 р.

III. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, який визначає методологію обліку в усіх сферах економічної діяльності підприємства. Структура Плану рахунків за Національними стандартами бухгалтерського обліку органічно пов'язана зі структурою Балансу і Звіту про фінансові результати, які встановлені Національними стандартами бухгалтерського обліку. Так, у розділах Активу балансу відображають залишки рахунків класів 1 – 3, а у розділах Пасиву балансу – залишки рахунків класів 4 – 6. За даними рахунків класів 7 – 9 без додаткових вибірок може бути складений Звіт про фінансові результати.

Позабалансові рахунки класу 0 надають інформацію, розкриття якої передбачено у Примітках до фінансових звітів.

Аналітичний облік у межах рахунків, на яких відображають витрати і доходи, дає можливість здійснювати калькулювання собівартості продукції (товарів), контроль витрат і визначати результати діяльності на кожному етапі відповідальності.

Таким чином, кожний клас Плану рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

IV. Первинні облікові документи та регістри бухгалтерського обліку (ст. 9 Закону України № 996-XIV від 16.07.99 р.).

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинні документи мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впровадження, оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

– назву документа (форми);

– дату і місце складання;

– назву підприємства, від імені якого складено документ;

– зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

– посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;

– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємно пов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на 1-ше число кожного місяця.

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

5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

6. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за власний кошт виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та

відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами.

7. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

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

9. Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їхніх повноважень, передбачених законами. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.

V. Організація внутрішнього обліку і внутрішнього контролю передбачає:

– організацію документообігу підприємства (складання графіка проходження первинних документів та здійснення контролю за операціями підприємства);

– організацію обліку витрат виробництва (витрат обігу) за елементами, за статтями калькуляції;

– внутрішньогосподарський контроль за майном і цінностями підприємства.

VI. Створення інвентаризаційних комісій (Інструкція № 69 від 11.08.94 р.) здійснюється з метою:

– раптових ревізій каси, дорогоцінних металів, каміння та валютних цінностей;

– планових інвентаризацій до складання квартальних та річних звітів.

Згідно зі ст. 10 Закону України № 996-XIV від 16.07.99 р. має провадитись інвентаризація активів і зобов'язань.

1) Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані провадити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка.

2) Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

VII. Затвердження систем оплати праці здійснюється:
– згідно зі штатним розкладом;
– за тарифними ставками;
– за відрядними розцінками.

До фонду оплати праці включається перелік основної і додаткової заробітної плати та інших стимулюючих виплат.

Підприємство всі виплати передбачає у колективному договорі.

VIII. Організація бухгалтерського обліку вимагає визначення підприємством його облікової політики у зв'язку з тим, що бухгалтерський облік окремих господарських операцій встановлюється самим підприємством, тому підприємству необхідно визначитись із:

1) нарахуванням норми зносу нематеріальних активів:
– при нарахуванні зносу нематеріальних активів враховують термін служби не більше 20 років або термін діяльності підприємства, якщо строк корисної дії нематеріального активу не визначено;

2) застосуванням прискореної чи звичайної амортизації основних засобів:
– знос (амортизація) основних засобів нараховується за встановленими нормами відповідно до трьох груп класифікації основних засобів та з використанням прискореної амортизації основних засобів, що належать до групи 3 (п. 8.6, пп. 8.6.1 і 8.6.2 Закону України № 283/97-ВР);

3) відображенням в обліку за фактичною собівартістю сировини, матеріалів, готової продукції; товарів за продажними (роздрібними) цінами; матеріальних ресурсів – за ціною можливої реалізації з виділенням на окремий рахунок транспортно-заготівельних витрат чи без виділення.

IX. Визначення оцінки супутної продукції.
Оцінка продукції можлива:
– за відпускними цінами;
– за плановою собівартістю;
– за ціною можливого використання (п. 93 Типового положення № 463).

X. Облік адміністративних витрат – рахунок № 92 "Адміністративні витрати" призначений для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому.

До загальногосподарських витрат зокрема **належать** витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація,

ремонт, комунальні послуги, охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів)).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

XI. Облік загальновиробничих витрат. На рахунку № 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

Наприкінці кожного місяця (або кварталу) рах. № 91 закривається, а сума розподілених загальновиробничих витрат списується в дебет рах. № 23 "Виробництво" за відповідними субрахунками і рах. № 93 "Витрати на будівництво".

XII. Облік торгової націнки. На субрахунку № 285 "Торгова націнка" торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. На кредиті субрахунка № 285 відображається збільшення суми торгових націнок, на дебеті – зменшення (списання). **Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається записом:**
а) **Дебет** субрахунка № 285 "Торгова націнка";
Кредит субрахунка № 281 "Товари на складі";
б) **Дебет** субрахунка № 285 "Торгова націнка";
Кредит субрахунка № 282 "Товари в торгівлі".

У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка № 28 "Товари".

XIII. Забезпечення майбутніх витрат і платежів. На рахунку № 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, і включення їх до витрат поточного періоду.

До майбутніх витрат і платежів належать: оплата чергових відпусток працівникам і відповідно збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на випадок безробіття; кошти для реалізації програми пенсійного забезпечення; кошти, зарезервовані для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

Аналітичний облік забезпечення майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

XIV. Порядок використання нерозподілених прибутків (рах. № 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" (замість рах. № 98)).

Використання прибутку на сплату дивідендів або для створення резервного капіталу протягом звітного періоду відображається записом:

Дебет рахунка № 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"

Кредит рахунка № 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"

або

Кредит рахунка № 43 "Резервний капітал" (використовується для відображення суми резервів, які створюються за рахунок чистого прибутку відповідно до вимог чинного законодавства).

Будь-які інші видатки, які до введення Національних стандартів розглядалися як використання прибутку (відрахування до Фондів економічного стимулювання (рах. № 87), Фондів спеціального призначення (рах. № 88) тощо), відображаються як витрати на відповідних рахунках:

- № 23 "Виробництво";
- № 90 "Собівартість реалізації";
- № 91 "Загальновиробничі витрати";
- № 93 "Витрати на збут" тощо.

Наприкінці року сальдо субрахунка № 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" списується за рахунок нерозподіленого прибутку записом:

Дебет рахунка № 441 "Прибуток нерозподілений"

Кредит рахунка № 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

1.2. (XV) Організація податкового обліку

Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22 травня 1997 р. підприємство одночасно з бухгалтерським обліком організовує податковий облік, який відрізняється визначенням сум валових доходів та валових витрат, датою збільшення доходів і витрат для здійснення цілей оподаткування, яка не збігається з моментом отримання прибутку від реалізації в бухгалтерському обліку; сума витрат на виробництво не відповідає сумі валових витрат.

Об'єктом оподаткування стала величина, що не збігається з одержаним фінансовим результатом виробничо-господарської діяльності підприємства. Об'єктом оподаткування є валовий прибуток, визначений у податковому обліку. Ведення податкового обліку підтверджується Рекомендаціями № 168 з використанням рахунків № 18 "Валові витрати" і № 48 "Валові доходи" (у новому Плані рахунків ці рахунки не передбачені).

Відповідно до Указу Президента "Про деякі зміни в оподаткуванні" № 857/98 від 07.07.88 р., який набув чинності з 01.10.98 р., реалізація продукції (робіт, послуг) відбувається з попередньою оплатою та без оплати. Згідно з цим Указом термін дати визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту з дати одержання (сплати) коштів переноситься на дату відвантаження (одержання) продукції, товарів (робіт, послуг). Дата виникнення податкових зобов'язань визначається пунктом 7.3, а дата виникнення податкового кредиту – п. 7.4 та п. 7.5 Закону України про податок на додану вартість.

Згідно з Указом Президента України, який набрав дії з 01.10.98 р., автором запропонована методологія кореспонденції рахунків за подіями (табл. 1.1) стандарту 1, з урахуванням Закону № 996-XIV від 16.07.99 р.:

I. Реалізація при попередній оплаті.

II. Реалізація після відвантаження (без оплати).

III. При попередній оплаті постачальникові за продукцію, товар, матеріали, послуги.

IV. При оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей без оплати.

Нижче наведена методологія кореспонденції рахунків за подіями.

Вихідні дані: загальний оборот 120 грн., у т.ч. ПДВ – 20 грн., собівартість реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) тощо – 50 грн.

Рішення.

Таблиця 1.1

I. Реалізація при попередній оплаті

№ пор.	Зміст операції	За Планом до 2000 р.		Сума, грн.	За новим Планом	
		Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
1-ша подія	Надходження грошових коштів	51	62	120	311	361
	Розрахунки з податкових зобов'язань з ПДВ	67-1	68-1	20	643	641

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5	6	7
2-га подія	Відвантажені товарно-матеріальні цінності	62	46	120	361	701
	Списана фактична собівартість	46	40, 41	50	901	26, 28
	Списана сума ПДВ	46	67-1	20	701	643
	Результат від реалізації	46	80	50	–	–
	Списання в порядку закриття рахунка № 90	–	–	50	791	901
	Закриття рахунка № 70	–	–	100	701	791

Як видно з наведеного прикладу, варіант відображення проводок при надходженні коштів на рахунки в банках не змінився (як і до 1 жовтня), за умови, якщо першою подією було надходження коштів на рахунки в банках.

II. Реалізація без попередньої оплати (після відвантаження)

1	2	3	4	5	6	7
1-ша подія	Відвантажені товарно-матеріальні цінності (продукції)	62	46	120	361	701
	Початкові зобов'язання з ПДВ	46	68-1	20	701	641
	Списана собівартість продукції	46	40, 41	50	901	26, 28
	Результат від реалізації	46	80	50	–	–
2-га подія	Надходження грошових коштів	51	62	120	311	361
	Списання в порядку закриття рахунка № 90	–	–	50	791	901
	Закриття рахунка № 70	–	–	100	701	791

У цьому випадку датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата відвантаження продукції (робіт, послуг), яка припадає на податковий період.

III. При попередній оплаті постачальникові за послуги, матеріали, товар, продукцію

1	2	3	4	5	6	7
1-ша подія	Попередня оплата	60	51	120	631	311
	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	68-1	67-2	20	641	644

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5	6	7
2-га подія	Одержання податкової накладної та оприбуткування товарно-матеріальних цінностей	67-2	60	20	644	631
		05, 41 та ін.	60	100	20, 281	631

Як видно із прикладу, варіант відображення проводок за попередньої оплати за матеріали, товари, продукцію (роботи, послуги) не змінився (як і до 1 жовтня), за умови, якщо першою подією стало списання коштів з Поточного рахунка в банках.

IV. При оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей без попередньої оплати

1	2	3	4	5	6	7
1-ша подія	Одержання податкової накладної і оприбуткування товарно-матеріальних цінностей	05,41 та ін.	60	100	20, 281	631
	Податковий кредит з ПДВ	68	60	20	644	631
2-га подія	Оплата	60	51	120	631	311

У цьому випадку датою виникнення прав платника на податковий кредит вважається дата одержання податкової накладної на одержання товарно-матеріальних цінностей (матеріалів, продукції, товарів (робіт, послуг)), яка припадає на податковий період.

Довідка.

Узгодженість рахунків (до табл. 1.1)

За Планом рахунків, що діяв до 2000 р.	Новий План рахунків
51 "Розрахунковий рахунок"	31 "Рахунки в банках"
62 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
46 "Реалізація" (дебет)	90 "Собівартість реалізації"
46 "Реалізація" (кредит)	70 "Доходи від реалізації"
40 "Готова продукція"	26 "Готова продукція"
41 "Товари"	28 "Товари"
67-1 "Розрахунки з податкових зобов'язань"	643 "Податкові зобов'язання"
67-2 "Розрахунки з податкового кредиту"	644 "Податковий кредит"

80 "Прибутки і збитки"	79 "Фінансові результати"
68 "Розрахунки з бюджетом"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
60 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
05 "Матеріали"	201 "Сировина і матеріали"
98 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) минулих років"	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"

Витрати, що відображаються в бухгалтерському обліку, не зменшують оподатковуваного прибутку.

Для обліку податків існує окремий – податковий – облік.

З введенням Національних стандартів та нового Податкового кодексу зміниться база оподаткування, яка визначатиметься за даними рахунків бухгалтерського обліку, можливо, з деякими коригуваннями. Тому можна стверджувати про повне **розмежування фінансового та податкового обліків.**

XVI. Бухгалтерська фінансова та податкова звітність.

Підприємство має визначитись:

– зі сплатою податку на прибуток за консолідованим прибутком або окремо по підрозділах підприємства;

– зі сплатою єдиного податку чи сплатою всіх податків (для малих підприємств, у сільському господарстві);

– з податковим періодом сплати податку на додану вартість (ПДВ) та своєчасно подати заяву до ДПА про встановлення періоду місячного (квартального).

Підприємство має також визначитися з пільгами, виходячи з діючого законодавства.

1.3. Організація бухгалтерського фінансового обліку як інформаційної системи та управлінського обліку

Впровадження ринкових механізмів, різноманітність форм власності, реформування економічних відносин вимагають внесення змін у систему бухгалтерського обліку з метою одержання достовірної інформації для прийняття економічно обгрунтованих рішень та запобігання ризику у фінансовій діяльності підприємства.

Методично бухгалтерський облік поділяють на фінансовий та управлінський.

Бухгалтерський фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства, установи, організації та його фінансовий стан і відповідність вимогам законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку; це комплексний синтетичний облік всіх засобів і коштів та всієї економічної діяльності підприємства, фірми. До нього входять аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядчиками, покупцями, іншими організаціями та особами, а також аналітичний облік фінансових операцій (облік акцій, дивідендів, облігацій, векселів, кредитів і процентів, інвестицій тощо).

У бухгалтерському фінансовому обліку за рівних умов господарювання, що надаються всім суб'єктам ринку, держава законодавчо визнає єдині правила ведення цього обліку та за єдиними принципами визначає побудову й організацію оцінки матеріальних цінностей та визначення права власності, методику обліку витрат і доходів, собівартості готової продукції (виробів, послуг та робіт), порядок визначення фінансової звітності на базі єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Об'єктами фінансового обліку, які підлягають обов'язковому відображенню, є:

1. Активи, які за складом і розміщенням поділяються на:

а) необоротні активи;

б) оборотні активи.

2. Пасиви – джерела утворення активів підприємства.

Активи.

I. Необоротні активи: нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова фінансова заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи.

До нематеріальних активів належать придбані права користування природними ресурсами, майном і об'єктами інтелектуальної власності.

Незавершене виробництво – це вартість незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва.

До основних засобів належать власні та отримані на умовах фінансового лізингу об'єкти та орендовані цілісні майнові комплекси, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями (стандартами), а також інші необоротні матеріальні активи.

Довгострокові фінансові інвестиції – це інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, фінансові інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, інші фінансові інвестиції.

Довгострокова дебіторська заборгованість – заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Відстрочені податкові активи – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

Інші необоротні активи – необоротні активи, які не можуть бути включені до вищенаведених необоротних активів.

II. Оборотні активи: запаси, векселі одержані, дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, дебіторська заборгованість за розрахунками, інша поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти, інші оборотні активи.

Запаси.

– **Виробничі запаси** – сировина, основні й допоміжні матеріали, паливо, покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, запасні частини, тара, будівельні матеріали та інші матеріали, призначені для споживання в ході нормального операційного циклу.

– **Тварини на вирощуванні та відгодівлі** – дорослі тварини на відгодівлі та в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин.

– **Незавершене виробництво** – витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги); продукція (яка не відповідає вимогам крім браку) та роботи, не прийняті замовником.

– **Готова продукція** – запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам.

– **Товари** – товари, придбані підприємствами для наступного продажу.

– **Векселі одержані** – заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

– **Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги** – заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем).

– **Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом** – заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата по податках, зборах та інших платежах до бюджету.

– **Дебіторська заборгованість за виданими авансами** – аванси, надані іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

– **Дебіторська заборгованість за нарахованими доходами** – нараховані дивіденди, проценти, роялті тощо, що підлягають надходженню.

– **Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками** – заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість по внутрішньовідомчих розрахунках.

– **Інша поточна дебіторська заборгованість** – заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та відображається у складі оборотних активів.

– **Поточні фінансові інвестиції** – фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентом грошових коштів).

– **Грошові кошти та їх еквіваленти** – кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи.

– **Інші оборотні активи** – оборотні активи, які не можуть бути включені до статей розділу "Оборотні активи".

III. Витрати майбутніх періодів – витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Пасиви.

I. Власний капітал.

– **Статутний капітал** – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Статутний капітал підприємства, який використовується його колективом, розраховується як сума майна за залишковою вартістю (за мінусом зносу) готівки, коштів на рахунках в банках і в дебіторській заборгованості за мінусом кредиторської заборгованості.

Якщо підприємство перетворюється на акціонерне, то на величину розрахованого таким чином Статутного капіталу випускаються акції, які розміщуються серед членів колективу (акціонерне товариство закритого типу) або реалізуються всім бажаючим (акціонерне товариство відкритого типу).

Вклади до Статутного капіталу (в оплаті акцій) можуть бути внесені коштами, майном, матеріальними цінностями, нематеріальними активами, облігаціями й іншими цінними паперами.

Майно і нематеріальні активи можуть передаватися або у власність підприємства, або в користування. Активи, надані у власність, не повертаються колишньому власникові, а надані в користування – по закінченні встановленого строку повертаються власникові.

Оцінюються майно і нематеріальні активи, передані у власність підприємства, спільним рішенням учасників на зборах засновників, а майно, передане в користування, оцінюється виходячи з орендної плати за користування цим майном, обліченої за встановлений засновниками термін.

– **Пайовий капітал** – сума пайових внесків спілок та інших підприємств, передбачена установчими документами.

– **Додатковий вкладений капітал** – акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

– **Інший додатковий капітал** – сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

– **Резервний капітал** – сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Резервний капітал утворюють підприємства за участю іноземного капіталу, а також акціонерні товариства відкритого і закритого типів. Відрахування до Резервного фонду здійснюються по досягненні ним розмірів, передбачених установчими документами, але не більше 25% сплаченого Статутного капіталу. Джерело коштів – прибуток. Сума відрахувань до Резервного капіталу не повинна перевищувати 50% прибутку.

Прибуток звітного року (основна частина прибутку) – це як правило прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг). Прибуток утворюється з виручки від реалізації за відрахуванням повної собівартості продукції. Друга частина прибутку – від іншої реалізації (вибуття основних засобів тощо). Третя складова частина прибутку – це прибутки від часткової участі в діяльності інших підприємств, дивіденди по акціях, облігаціях та інших цінних паперах, що належать підприємству, одержані штрафи, відшкодування збитків тощо. Це прибутки від позареалізаційних операцій, які зменшуються на суму витрат по виплаті штрафів, пені, неустойок. Після цього утворюється позареалізаційний результат, який або додається до прибутку від реалізації, або вираховується з нього.

– **Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)** – сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. При визначенні підсумку власного капіталу сума непокритого збитку вираховується.

– **Неоплачений капітал** – сума заборгованості власників (учасників) по внесках до Статутного капіталу. При визначенні підсумку власного капіталу ця сума вираховується.

– **Вилучений капітал** – у господарських товариствах фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. При визначенні підсумку власного капіталу сума вилученого капіталу підлягає вирахуванню.

II. Забезпечення наступних витрат і платежів.

Нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, отримані з бюджету та інших джерел.

III. Довгострокові зобов'язання.

– **Довгострокові кредити банків** – сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

– **Інші довгострокові фінансові зобов'язання** – сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються проценти.

– **Відстрочені податкові зобов'язання** – сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

– **Інші довгострокові зобов'язання** – сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу "Довгострокові зобов'язання".

IV. Поточні зобов'язання.

– **Короткострокові кредити банків** – сума поточних зобов'язань підприємства перед банками та отриманими від них позиками.

– **Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями** – сума довгострокових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати складання балансу.

– **Векселі видані** – сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів.

– **Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги** – сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями).

– **Поточні зобов'язання:**

а) за одержаними авансами – сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг);

б) за розрахунками з бюджетом – заборгованість підприємства по усіх видах платежів до бюджету включаючи податки з працівників підприємства;

в) з позабюджетних платежів – заборгованість по внесках до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством;

г) зі страхування – сума заборгованості по відрахуваннях до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників;

д) з оплати праці – заборгованість підприємства по оплаті праці;

е) за розрахунками з учасниками – заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням Статутного капіталу;

є) із внутрішніх розрахунків – заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість по внутрішньовідомчим розрахункам.

ж) інші поточні зобов'язання – сума зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання".

V. Доходи майбутніх періодів. До них включаються доходи, що отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів та належать до наступних звітних періодів.

За даними фінансового обліку визначаються прибуток або збиток підприємства, фірми і складається їх фінансова звітність ("Баланс", "Звіт про фінансові результати", "Звіт про рух грошових коштів", "Звіт про власний капітал").

Бухгалтерський фінансовий облік зобов'язані вести всі підприємства, установи, організації незалежно від форм власності, розмірів, видів діяльності.

Організація бухгалтерського фінансового обліку має забезпечити:

– повне й безперервне забезпечення всіх господарських операцій, що були здійснені на підприємстві протягом звітного року;

– складання встановленої органами державного управління бухгалтерської фінансової звітності.

Бухгалтерський фінансовий облік документально сполучає підприємство із зовнішнім світом, тобто сторонніми для нього юридичними та фізичними особами (кореспондентами). Саме тому бухгалтерський фінансовий облік інколи називають зовнішнім обліком.

Бухгалтерський фінансовий облік і звітність регулюються державою, стандартами різних рівнів. Інформація бухгалтерського фінансового обліку використовується внутрішніми та зовнішніми (постачальниками, податковою інспекцією, банками, інвесторами тощо) споживачами.

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

Управлінський облік ведеться підприємствами, фірмами для забезпечення внутрішніх інформаційних потреб керівництва даного підприємства, фірми. Головним при цьому є своєчасне одержання докладної, достовірної інформації про доходи і витрати як на підприємстві в цілому, так і на його окремих ланках. В рамках управлінського обліку виробничих підприємств здійснюються детальний облік затрат і калькулювання собівартості вироблюваної ними продукції (робіт, послуг).

Важливу частину управлінського обліку становить вирішення таких завдань:

– **визначення очікуваного прибутку** від того чи іншого економічного заходу (купівлі та продажу майна, короткострокової чи довгострокової інвестиції, кредитів);

– **складання прогнозу про рентабельність** випуску нових видів продукції на основі результатів дослідження ринку збуту;

– **складання прогнозу про фінансовий стан підприємства**, фірми на перспективу, фінансової оцінки альтернативних варіантів її розвитку та ін.

В управлінському обліку широко використовуються методи фінансової математики, спеціальні статистичні методи математичного прогнозування. Більш складні розрахунки здійснюються на ЕОМ.

Підприємства самостійно обирають форму організації управлінського обліку виходячи з особливостей діяльності, структури і розмірів підприємства, вимог управління.

Господарчі суб'єкти самостійно обирають і визначають систему обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Підприємства можуть калькулювати собівартість продукції (робіт, послуг) за повними, неповними (прямими чи змінюючими), стандартними (нормативними) витратами або шляхом комбінування цих методів.

Підприємства самостійно розробляють склад і зміст внутрішньої звітності з метою забезпечення всіх рівнів управління необхідною інформацією для контролю діяльності, прогнозування виробництва й управління.

Інформація управлінського обліку є комерційною тайною, і тільки з дозволу адміністрації підприємства або за рішенням органів суду чи прокуратури можливе ознайомлення з даними регістрів та внутрішньої звітності управлінського обліку.

Комерційну тайну стосовно змісту цієї інформації зобов'язані зберігати службовці підприємства та аудитори.

1.4. Порядок ведення бухгалтерського обліку

Підприємство, установа ведуть бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи методом подвійного запису господарських операцій згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку.

При веденні бухгалтерського обліку підприємство, установа повинні забезпечити:

– **незмінність** протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна відповідно до правил, передбачених Положенням про ведення бухгалтерського обліку. Зміна методології обліку на наступний рік має бути зазначена у річній бухгалтерській звітності;

– **повноту** відображення обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) усіх господарських операцій, проведеного у

зазначений час, та результатів інвентаризацій майна і зобов'язань;

– **правильність** віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів. Доходи і витрати визначаються у звітному періоді, до якого вони віднесені незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат, якщо інше не встановлено цим Положенням;

– **розмежування** в обліку поточних витрат на виробництво (витрат обігу) та капітальних вкладень;

– **тотожність** даних аналітичних обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на 1-ше число кожного місяця.

Органи й посадові особи, які мають доступ до документів і даних бухгалтерського обліку та звітності, підприємства, установи, несуть відповідальність за розголошення даних, що становлять комерційну таємницю, відповідно до чинного законодавства України. В організації та веденні бухгалтерського обліку важливе місце відводиться документуванню господарських операцій і відображенню їх у всіх бухгалтерських регістрах; оцінці майна і господарських операцій; проведенні інвентаризації активів і зобов'язань для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Розділ 2. Облік основних засобів і нематеріальних активів, зносу та амортизації (рах. № 10, 12, 13)

2.1. Основні засоби підприємства, їх класифікація, оцінка і завдання обліку

При організації обліку основних засобів і нематеріальних активів в Україні підприємствам, їх об'єднанням, госпрозрахунковим організаціям (крім банків), представництвам іноземних організацій, які здійснюють діяльність в Україні, а також підприємствам, діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету, **необхідно керуватися такими законодавчими та нормативними документами**.

1. Указом Президента України "Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку й статистики" № 303 від 23.05.92 р.

2. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509).

3. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 750/4043).

4. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р.

5. Інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 893/4186 від 21.12.99 р.).

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509), визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Норми Положення (стандарту) 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (крім бюджетних установ).

Положення (стандарт) 7 не поширюється на відтворювані природні ресурси та операції з основними засобами, особливості яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

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

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

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

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

Для чіткого обліку основних засобів необхідно насамперед їх правильно класифікувати.

Класифікація основних засобів

Основні засоби в Україні можна згрупувати за їх функціональним призначенням, за галузевою ознакою, за використанням, за ознакою належності, за натурально-матеріальним складом (схема 2.1).

За функціональним призначенням розрізняють:

виробничі – основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;

невиробничі основні засоби, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб трудящих (будови, споруди, обладнання, машини, апарати тощо), які використовуються у невиробничій сфері.

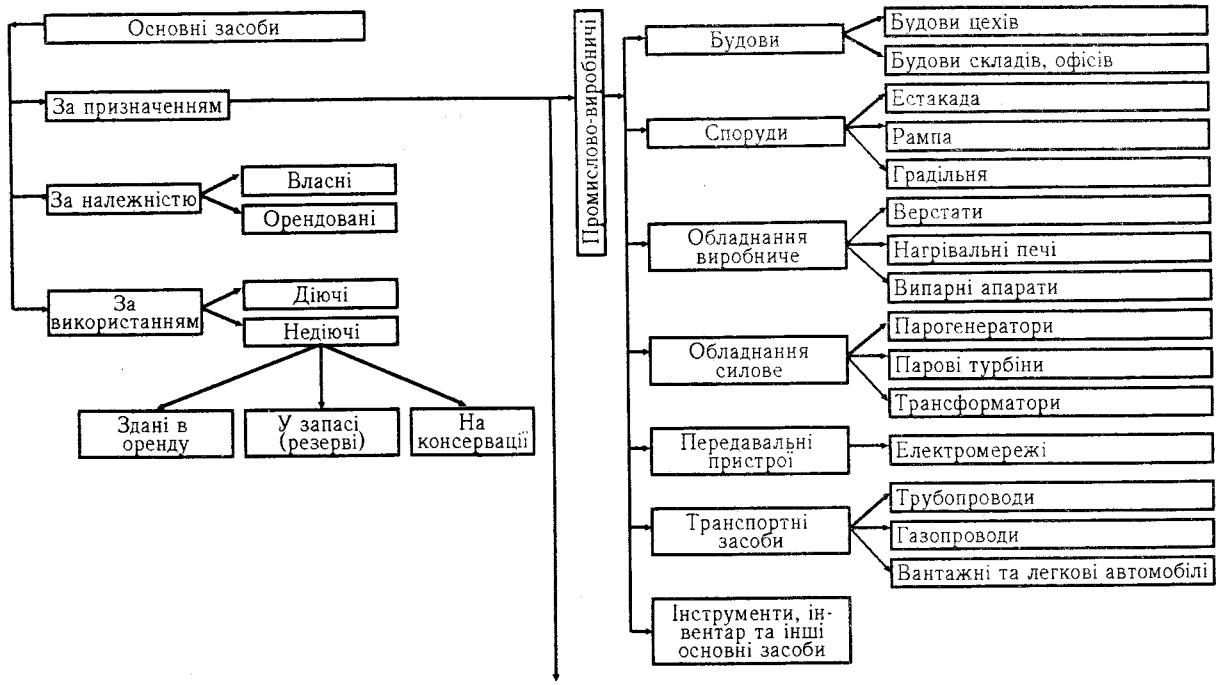


Схема 2.1. Групування основних засобів за функціональним призначенням, галузевою ознакою, використанням та належністю.

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку тощо.

Більша частина основних засобів належить до галузі "Промисловість". Вона безпосередньо пов'язана з процесом виробництва продукції. Але наявність інших видів господарської діяльності (ведення підсобного сільського господарства, будівельно-монтажні роботи, утримання дитячих установ тощо) зумовлює необхідність обліку основних засобів, що належать до інших галузей господарства (екскаватори, підйомні крани, бульдозери тощо), які перебувають на балансі промислового підприємства, належать до галузі "Будівництво", підсобного сільського господарства – до галузі "Сільське господарство" тощо.

У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку основні засоби промислових підприємств поділяються на промислово-виробничі, виробничі основні засоби інших галузей народного господарства та невиробничі.

До промислово-виробничих основних засобів належать: будови, споруди, передавальні пристрої, машини та устаткування, робочі машини та обладнання, вимірювальні й регулюючі прилади, лабораторне устаткування, обчислювальна техніка, інші машини та обладнання, транспортні засоби, інструмент, виробничий інвентар та приладдя, господарський інвентар, робочі та продуктивні тварини, багаторічні насадження, меліорація земель і водойми, інші основні засоби.

Невиробничі основні засоби безпосередньо не беруть участі у процесі виробництва. До невиробничих основних засобів належать: будови і споруди житлово-комунального та культурно-побутового призначення, транспортні засоби, обладнання, інструменти та інші основні засоби невиробничого призначення для обслуговування житлових, комунальних та культурно-побутових потреб населення.

За використанням основні засоби поділяються на **діючі** (всі основні засоби, що використовуються у господарстві), **недіючі** (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів), **запасні** (різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Істотне значення в обліку основних засобів має розподіл їх **за ознакою належності** на власні й орендовані. **Власні** засоби можуть складатися із Статутного (пайового, акціонерного) капіталу, додаткового капіталу з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, цільового фінансування і цільових надходжень.

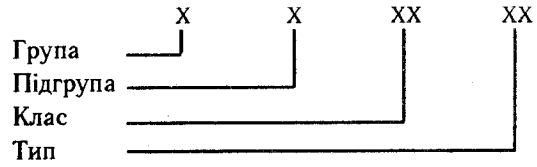
Орендовані основні засоби показуються у балансі орендодавця, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних і тих самих засобів.

Зміни в обліку основних засобів з прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"

1. Діючий Державний класифікатор України – Класифікація основних фондів (КОФ) ДК 013-97 (дата запровадження 01.01.98 р.) не відповідає вимогам класифікації основних засобів Положення (стандарту) 7.

Класифікація основних засобів України була розроблена відповідно до постанови Кабінету Міністрів "Про концепцію побудови національної статистики України" і Державної програми переходу на міжнародну систему обліку і статистики, а також відповідно до постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації" № 1075 від 06.09.96 р. і поділу на 3 групи.

Структура коду КОФ була подана у вигляді такої схеми:



Класифікація поділялася на такі групи:

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

група 2 – автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої та приладдя до них;

група 3 – інші основні засоби, що не увійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу й продуктивну худобу та багаторічні насадження.

Нижче наведена класифікація основних фондів (засобів) за трьома групами (у скороченому вигляді).

Класифікація основних фондів (скорочена)

Код КОФ	Назва
100000	**Будови, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої**
110000	**Будинки, будови**
110100	Будинки житлові
110101	Будинки та котеджі одно-, двоквартирні...
...	...
110200	Будинки та споруди нежитлові
110201	Склади та споруди виробничі універсальні одноповерхові
...	...
110300	Будинки та споруди підприємств торгівлі, громадського харчування та готельного господарства
...	...
110899	Будинки і споруди органів державного управління, інформаційно-обчислювального та фінансового обслуговування та іноземних представництв інші
120000	**Будови промислові та спеціальні інженерні споруди**
120100	Будови і споруди автомобільного транспорту (крім наземних естакад)
120101	Підприємства та установи автотранспортного обслуговування
...	...
120909	Мости, надземні автоестакади, тонелі, переходи підземні й наземні інші
121000	Споруди гідротехнічні та водного транспорту
121001	Акведуки
...	...
121309	Інженерні споруди інші
130000	**Споруди передавальні**
130100	Будови і споруди магістрального трубопровідного транспорту
130101	**Трубопровід магістральний**
...	...
130209	**Будови і споруди ліній зв'язку і передач інші**

Група 1

	200000	**Транспортні засоби, включаючи вантажні й легкові автомобілі; меблі; офісне обладнання; побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичної обробки інформації**
	210000	**Засоби транспортні, включаючи вантажні та легкові автомобілі**
	210100	Автомобілі легкові
	...	...
	210929	Апарати літальні повітряні та космічні літальні апарати інші
Група 2	**211000**	**Мотоцикли і велосипеди**
	...	...
	211100	Електротранспорт виробничий наземний безрейковий
	220000	**Меблі, офісне обладнання**
	...	...
	220229	Обладнання офісне інше
	230000	**Прилади та інструменти побутові електромеханічні**
	...	...
	240000	**Інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичної обробки інформації**
	...	...
	300000	**Інші основні засоби, що не увійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочі і продуктивні тварини, багаторічні насадження**
	310000	**Машини та обладнання**
	...	...
	310909	Пристосування розподілу електроенергії та керуюче обладнання інше
Група 3	**311000**	Обладнання медичне, хірургічне та ортопедичне
	...	...
	311209	Годинники і хронометри інші
	320000	**Тварини робочі та продуктивні**
	320100	Тварини великі рогаті
	...	...
	320500	Інші тварини
	330000	**Насадження багаторічні**
	330100	Культури плодові
	...	...

340000	**Інші основні засоби, ніде не класифіковані**
340100	Фонди бібліотек, органів науково-технічної інформації, архівів, музеїв та подібних установ
...	...
340199	Інші основні засоби, ніде не класифіковані

Введення в дію КОФ (з 01.01.98 р.) припинило дію класифікатора "Загальнодержавний класифікатор. Основні фонди".

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" № 92 від 27.04.2000 р. основні засоби за натурально-матеріальним складом і для потреб бухгалтерського обліку **класифікуються за дев'ятьма групами (рахунками):**

№ групи	Субрахунки (рахунки другого порядку)	
	Код	Назва
Основні засоби (рахунок № 10)		
1.	101	Земельні ділянки
2.	102	Капітальні витрати на поліпшення земель
3.	103	Будинки, споруди та передавальні пристрої
4.	104	Машини та обладнання
5.	105	Транспортні засоби
6.	106	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
7.	107	Робоча і продуктивна худоба
8.	108	Багаторічні насадження
9.	109	Інші основні засоби
Інші необоротні матеріальні активи (рахунок № 11)		
1.	111	Бібліотечні фонди
2.	112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
3.	113	Тимчасові (нетитульні) споруди
4.	114	Природні ресурси
5.	115	Інвентарна тара
6.	116	Предмети прокату
7.	117	Інші необоротні матеріальні активи

Підприємства можуть встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних активів, термін експлуатації яких перевищує один рік, відображаються на субрахунку № 112 та по яких нараховується знос.

2.2. Зміни підходу до оцінки вартості основних засобів

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки **розрізняють такі види вартості (за національним стандартом 7 "Основні засоби") № 92 від 27.04.2000 р.:**

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна 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.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі.

Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

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 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 об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємством);

– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

– витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

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

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

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до Статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, **переведених до основних засобів** з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" та 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 на неподібний об'єкт**, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, 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 вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів **зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта** основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх вигід від його використання, включаються до складу витрат.

3. Зміни методології переоцінки основних засобів

Залишкова вартість груп основних засобів підприємства збільшувалась у зв'язку з проведенням щорічної індексації.

Порядок індексації основних засобів регламентувався постановами Кабінету Міністрів України.

№ пор.	Номер і дата постанови КМУ	Дата, на яку індексувалися основні засоби
1.	№ 229 від 07.05.92 р.	01.05.92 р.
2.	№ 598 від 01.08.93 р.	01.08.93 р.
3.	№ 327 від 20.05.94 р.	01.07.94 р.
4.	№ 34 від 17.01.95 р.	01.05.95 р.
5.	№ 523 від 16.05.96 р.	01.04.96 р.

З 1995 р. використовувалися такі коефіцієнти пониження зношення основних засобів:

Рік	Квартал			
	I	II	III	IV
1995	0,25	0,50	0,75	1,0
1996		0,25	0,35	0,5
1997	0,60	0,75	0,85	1,0

Порядок індексації також регламентувався пп. 8.3.3 Закону України № 283/97-ВР.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" № 92 від 27.04.2000 р. підприємство переоцінює об'єкт основних засобів (за Положенням (стандартом) 7), якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10 відсотків) відрізняється від 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.

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.

Звідси **переоцінену первісну вартість основних засобів** ($ППВ_{о.з.}$) **можна визначити** за формулою:

$$ППВ_{о.з.} = ПВ \times I_п,$$

де ПВ – первісна вартість об'єкта основних засобів;
$I_п$ – індекс переоцінки об'єкта основних засобів.

Переоцінену суму зносу об'єкта основних засобів ($ПЗ_{оз}$):

$$ПЗ_{оз} = З \times I_і,$$

де З – сума зносу об'єкта основних засобів.

Індекс переоцінки об'єкта основних засобів ($I_п$):

$$I_п = СВ/ЗВ ,$$

де СВ – справедлива вартість;
ЗВ – знос об'єкта основних засобів.

Приклад.
– Залишкова вартість об'єкта оснозих засобів (ЗВ) – 10000 грн.
– **Справедлива вартість** об'єкта основних засобів (СВ) – **12000 грн.**
– Знос об'єкта основних засобів (ЗВ) – 3000 грн.
– Первісна вартість об'єкта основних засобів (ПВ) – 13000 грн.

Розв'язок:

Переоцінена первісна вартість об'єкта основних засобів:

$$ППВ_{оз} = ПВ \times I_п = 13000 \times 1,2 = 15600 \text{ грн.}$$

Переоцінена сума зносу об'єкта основних засобів:

$$ПЗ_{оз} = З \times I_і = 3000 \times 1,2 = 3600 \text{ грн.}$$

Індекс переоцінки об'єкта основних засобів:

$$I_п = СВ/ЗВ = 12000/10000 = 1,2.$$

Звідси **залишкова переоцінена (справедлива) вартість об'єкта основних засобів становитиме:**

$$ППВ - ПЗ = 15600 - 3600 = \mathbf{12000 \text{ грн.}}$$

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

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків, що наведені в пункті 20 Положення (стандарту) 7.

Запис в обліку:
а) **на суму дооцінки** (наприклад, на 15000 грн.):
Дебет рахунка №10 "Основні засоби" – 15000 грн.
Кредит рахунка № 42 "Додатковий капітал" – 15000 грн.;
б) **на суму уцінки** (наприклад, 12800 грн.):
Дебет рахунка № 94 "Інші операційні витрати" – 12800 грн.
Кредит рахунка № 10 "Основні засоби" – 12800 грн.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків, що наведені в п. 20 Положення (стандарту) 7.

У пункті 20 Положення (стандарту) 7 вказано, що перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при черговій дооцінці вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів і вказаним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при черговій уцінці залишкової вартості цього об'єкта основних засобів **спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу із включенням різниці** між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості основних засобів і вказаним перевищенням **до витрат звітного періоду**.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

4. Кардинальні зміни методології нарахування зносу (амортизації) основних засобів

Облік зносу необоротних активів (рах. № 13)

Основні засоби підлягають фізичному зносу як у процесі їх використання, так і при їх бездіяльності. На розміри фізичного зносу основних засобів у процесі їх використання можуть впливати такі фактори:

– ступінь навантаження виробничих засобів у процесі виробництва, що залежить від кількості змін і годин роботи за добу, тривалості праці впродовж року, інтенсивності праці;
– якість основних засобів;
– особливості технологічного процесу і ступінь захисту основних засобів від впливу зовнішніх умов (температура, вологість, атмосферні опади тощо);
– якість догляду за основними засобами;
– кваліфікація робітників і ставлення їх до основних засобів.

Основні засоби зношуються не тільки фізично (наприклад, машини, обладнання тощо), а й стають відсталими за своєю технічною характеристикою, а також економічною ефективністю, тобто підлягають моральному зносу.

Моральний знос зумовлюється двома факторами: ростом продуктивності праці і темпами технічного прогресу. Поява більш досконалих зразків обладнання й інших видів основних засобів веде до морального зносу діючих основних засобів і зниження продуктивності праці.

Знос під дією сил природи пов'язаний із впливом зовнішніх факторів і призводить до передчасного старіння основних засобів.

Правильне визначення ступеня зносу основних засобів має дуже важливе значення для економіки виробництва, для визначення відновлювальної вартості основних засобів і розміру амортизаційних відрахувань.

Фізичний знос може бути визначений відповідно до термінів служби основних засобів за допомогою формули

$$З = Т_ф / Т_н \times 100,$$

де З – знос (%),
$Т_ф$ – фактичний термін служби (роки),
$Т_н$ – термін служби за встановленою нормою (амортизаційний період) (роки).

Проте найбільш правильно можна визначити фізичний знос шляхом обстеження технічного стану об'єкта в натурі (вузлів, частин і об'єкта в цілому). Водночас доцільно визначати ступінь зносу і за термінами служби.

Фізичний і моральний знос основних засобів впливає на зменшення їх відновлювальної вартості.

Обліковується знос на рахунку № 13 "Знос необоротних активів".

Амортизація основних засобів

У перекладі з пізньолатинської "амортизація" – це "сплата боргів".

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Земля та інші основні засоби, які мають необмежений термін корисного використання, не є об'єктом амортизації.

Термін корисного використання активу може бути коротшим, ніж технічний термін його використання.

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання.

Термін корисного використання активу може змінюватись:

а) у разі зміни технології виробництва або ринкового попиту продукції, що виробляється за допомогою цього активу;

б) у разі капіталізації наступних витрат, пов'язаних з використанням активу, що покращують його стан.

Амортизаційні відрахування не нараховували в разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів I групи у зв'язку з його ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією і консервацією за рішенням платника податку або Кабінету Міністрів України; балансова вартість такого об'єкта дорівнювала нулю.

Балансова вартість II і III груп не змінювалася у разі виведення з експлуатації окремих об'єктів цих груп у зв'язку з їх ліквідацією, капітальним ремонтом, модернізацією та консервацією за рішенням платника податку або Кабінету Міністрів України, згідно з порядком, встановленим пп. 8.4.5 і пп. 8.4.6 п. 8.4 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції № 283/97-ВР.

Амортизація продовжувала нараховуватися по об'єктах I групи основних засобів, якщо підприємство з будь-яких причин простоювало і основні засоби цього підприємства не експлуатувалися, але не виведені з експлуатації.

При виведенні окремих об'єктів основних засобів II і III груп з експлуатації балансова вартість групи не змінювалася, а амортизація продовжувала нараховуватися.

Згідно з пп. 8.3.1 ст. 8 Закону "Про прибуток" суми амортизаційних відрахувань визначаються шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних засобів.

Класифікація основних засобів відповідно до нарахування амортизації наведена на схемі 2.2.

Відповідно до ст. 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22 травня 1997 р. **амортизації підлягали витрати на:**

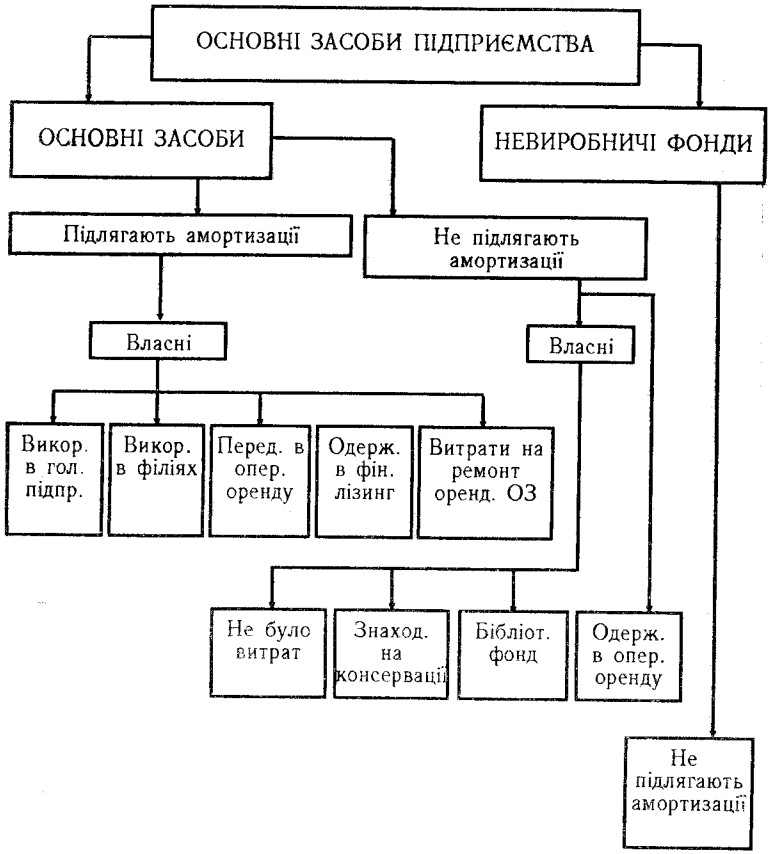


Схема 2.2. Класифікація основних засобів підприємства (відповідно до нарахування амортизації).

– **придбання основних засобів** і нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінних тварин і придбання, закладення та вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння;

– **самостійне виготовлення основних засобів** для власних виробничих потреб, включаючи витрати на нараховану заробітну плату працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

– **проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів покращання основних засобів** (схема 2.3);

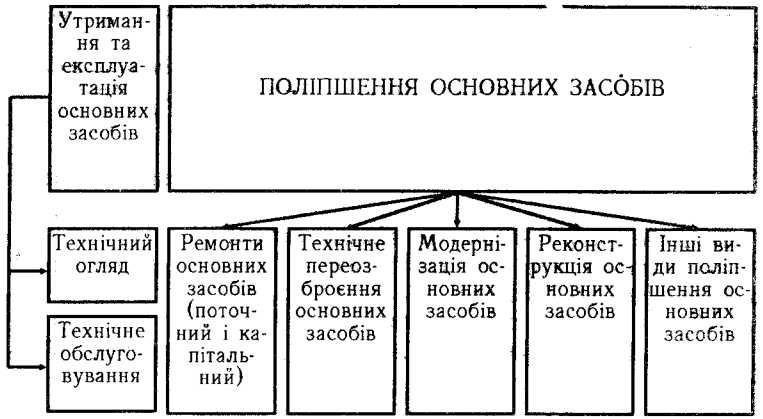


Схема 2.3. Класифікація витрат на утримання і поліпшення основних засобів, відповідно до Закону України № 283/97-ВР.

– **придбання, ремонт і модернізацію легкового автотранспорту** тільки юридичними особами, основною діяльністю яких є надання платних послуг з перевезення сторонніх громадян (таксомоторні парки) і надання легкового автотранспорту в оренду (прокат) стороннім громадянам і організаціям;

– **покращання якості земель, не пов'язаних з будівництвом.**

Не підлягали амортизації і повністю відносилися до складу валових витрат (у податковому обліку) звітного періоду **витрати** платника податку **на**:

– **придбання** і відгодівлю продуктивних тварин;

– **вирощування** багаторічних плодоносних насаджень;

– **придбання** основних засобів або нематеріальних активів з метою їх подальшої реалізації іншим платникам податку або використання у виробництві (будівництві, спорудженні) інших основних засобів, призначених для подальшої реалізації іншим платникам податку;

– **утримання** основних засобів, що знаходилися на консервації.

Не підлягали амортизації та здійснювалися за рахунок відповідних джерел фінансування:

– **витрати** бюджетів на будівництво й утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і зберігання бібліотечних та архівних фондів;

– **витрати бюджетів** на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

– **витрати на придбання** та зберігання Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується і утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних та архівних фондів;

– **витрати на придбання, ремонт і модернізацію легкових автомобілів**, використовуваних для інших потреб.

Норми амортизаційних відрахувань.

Річні норми амортизаційних відрахувань встановлювалися в процентах до балансової вартості кожної з груп основних засобів на початок звітного періоду **у таких розмірах:**

група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої – **5%**;

група 2 – автомобілі, призначені для перевезення людей, включаючи вантажно-пасажирські автомобілі, фургони та інші подібні до них транспортні засоби, меблі, побутові електронні, включаючи електронно-обчислювальні, та інші машини для автоматичної обробки інформації, інше конторське (офісне) обладнання та інвентар – **25%**;

група 3 – інші основні засоби, що не увійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу худобу – **15%**.

Зазначені норми застосовуються для нарахування зносу невиробничих основних засобів, у тому числі житлових будинків.

Ці ж норми застосовувалися бюджетними установами й організаціями для визначення зносу основних засобів.

Відповідно до пп. 22.4 ст. 22 Закону "Про прибуток" встановлені норми амортизації (груп 1 – 3) використовувалися у 1997 р. з понижуючим коефіцієнтом 0,7, з 1 січня 1998 р. – з урахуванням понижуючого коефіцієнта – 0,6.

Розрахунок суми амортизації основних засобів (гр. 1, 2, 3) за III і IV кв. 1997 р. виконувався окремо відповідно до їх залишкової вартості на 1.07.97 р., квартальних норм амортизації (1,25; 6,25; 3,75), понижуючих коефіцієнтів до норми амортизації на 1997 р. (0,7), квартальних норм амортизації (0,875; 4,375; 2,625) і з урахуванням витрат, які збільшували і зменшували балансову вартість основних засобів.

З 1 січня 1999 р. платники податків проводили нарахування амортизаційних відрахувань згідно з нормами, визначеними пп. 8.6.1 Закону про прибуток № 283/97-ВР від 22.05.97 р., без понижуючих коефіцієнтів, тобто:

– для першої групи – 1,25%;

– для другої групи – 6,25%;

– для третьої групи – 3,75% до балансової вартості кожної із зазначених груп основних засобів на початок звітного (податкового) періоду з розрахунку на календарний квартал; понижуючі коефіцієнти не використовуються.

Постановою Кабінету Міністрів України **№ 85 від 26.01.99 р.** встановлено **обов'язок підприємств перераховувати 10% амортизаційних відрахувань від нарахованої суми за звітний місяць.** Оскільки обов'язкове відрахування 10% від сум нарахованої амортизації встановлено не Законом України "Про систему оподаткування", а постановою Кабміну України, суми амортизаційних відрахувань не включаються до складу валових витрат підприємства у податковому обліку.

Закон України № 568-XII від 06.04.99 р. вніс зміни до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22.05.97 р. і юридично набрав чинності **16 червня 1999 р.**, а фактично (для більшості платників податків) – **з 1 квітня 1999 р., скасував 10%-й амортизаційний податок** і відновив систему сплати до Державного бюджету України частини податку на прибуток, яка виникає (розрахунково) за рахунок застосування до норм амортизаційних відрахувань, наведених у п. 8.6 Закону про прибуток, понижуючого коефіцієнта. У даному випадку такий **коефіцієнт встановлено в розмірі 0,8.**

Відповідно до пп. 3 п. 4 розділу 1 Закону України № 1523-III від 02.03.2000 р. **нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби в I кварталі 2000 р. провадяться без застосування понижуючого коефіцієнта 0,8**, тобто за розмірами амортизації пп. 8.6.1 Закону № 283/97-ВР; **з 1 квітня 2000 р. застосовується понижуючий коефіцієнт 0,8.**

Згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22.05.97 р. **платник податку міг самостійно прийняти рішення про використання прискореної амортизації основних засобів групи 3,** придбаних після набрання сили цим Законом, за такими нормами (у розрахунку на календарний рік):

перший рік експлуатації – 15 відсотків;
другий рік експлуатації – 30 відсотків;
третій рік експлуатації – 20 відсотків;
четвертий рік експлуатації – 15 відсотків;
п'ятий рік експлуатації – 10 відсотків;

шостий рік експлуатації – 5 відсотків;
сьомий рік експлуатації – 5 відсотків.

Зазначене рішення не могло бути прийнято платниками податку, що випускали продукцію (роботи, послуги), ціни (тарифи) на які встановлювалися (регулювалися) державою. Облік таких основних засобів регулюється окремо по кожному об'єкту. Амортизаційні відрахування нараховуються на балансову вартість таких об'єктів, яка дорівнює їх первісній вартості, збільшеній на суму витрат, пов'язаних з покращенням таких засобів.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначалася шляхом використання норм амортизації (відповідно до зазначених вище трьох груп) до балансової вартості груп основних засобів на початок звітного періоду.

Балансова вартість групи основних засобів на початок звітного періоду розраховувалася за формулою, грн.:

$$Б_{(а)} = Б_{(а-1)} + П_{(а-1)} - В_{(а-1)} - А_{(а-1)},$$

де $Б_{(а)}$ – балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$Б_{(а-1)}$ – балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;

$П_{(а-1)}$ – сума витрат на придбання основних засобів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших покращень основних засобів протягом періоду, що передував звітному;

$В_{(а-1)}$ – сума виведених з експлуатації основних засобів протягом періоду, що передував звітному;

$А_{(а-1)}$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному.

Платники податку всіх форм власності мали право використовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних засобів і нематеріальних активів з урахуванням **коефіцієнта індексації**, який визначається за формулою

$$К_і = [І_{(а-1)} - 110] : 100,$$

де $І_{(а-1)}$ – індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація.

Якщо значення $К_і$ не перевищувало одиниці, індексація не провадилася.

Облік балансової (залишкової) вартості основних засобів, які підпадали під визначення **групи 1**, вівся за кожною окремою будовою, спорудою або їх структурним

компонентом та в цілому по групі 1, як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи.

Облік балансової вартості основних засобів, які підпадали під визначення **груп 2 та 3**, вівся за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних засобів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних засобів. При цьому **окремий облік балансової вартості індивідуальної матеріальної цінності, що належав до складу основних засобів групи 2, не вівся.**

Порядок бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних засобів визначається Міністерством фінансів України.

Амортизація окремого об'єкта основних засобів групи 1 нараховувалася до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта **100** неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта належала до складу валових витрат за результатами відповідного оподатковуваного періоду, а вартість такого об'єкта прирівнювалася до нуля.

Амортизація основних засобів груп 2 та 3 нараховувалася до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Для амортизації нематеріальних активів використовувався лінійний метод, згідно з яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизувався рівними частками, виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом терміну, який визначався платником податку самостійно, виходячи з терміну корисного використання таких нематеріальних активів або терміну діяльності платника податку, але **не більше 20 років безперервної експлуатації.**

Амортизаційні відрахування здійснювалися до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу **нульового значення.**

У разі здійснення витрат на придбання основних засобів балансова вартість відповідної групи збільшувалася на суму вартості їх придбання з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, **без урахування сплаченого податку на додану вартість**, у випадку, коли платник податку на прибуток підприємства зареєстрований платником ПДВ.

У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів платником податку для власних виробничих потреб балансова вартість відповідної групи основних засобів збільшувалася на суму всіх виробничих витрат, понесених платником податку, пов'язаних з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат

на виготовлення таких основних засобів, що мають інші джерела фінансування, **без урахування сплаченого податку на додану вартість** у випадку, коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником ПДВ.

У разі виводу з експлуатації окремих об'єктів основних засобів групи 1 у зв'язку з їх реалізацією балансова вартість групи 1 зменшувалася на суму балансової вартості такого об'єкта.

Сума перевищення виручки від реалізації над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів групи 1 і нематеріальних активів **включалася до валових доходів платника податку**, а сума перевищення балансової вартості над виручкою від такої реалізації включалася до валових витрат платника податку.

У разі виводу з експлуатації окремого об'єкта основних засобів групи 1 у зв'язку з його ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією та консервацією за рішенням платника податку або Кабінету Міністрів України **балансова вартість такого об'єкта для потреб амортизації прирівнювалася до нуля**. Балансова вартість відповідної групи основних засобів не зменшувалася на вартість основних засобів, що надавалися платником податку в оперативний лізинг (оренду).

У разі, коли на кінець звітного кварталу один з видів основних засобів перестав існувати, **балансова вартість такої групи відносилася на збитки платника податку** і враховувалася при визначенні балансового прибутку (Закон України "Про амортизацію").

Балансова вартість відповідної групи основних засобів не зменшується на вартість основних засобів, що надаються платником податку у фінансовий лізинг (оренду) у порядку, передбаченому для реалізації основних засобів. При цьому лізингоодержувач (орендар) збільшує балансову вартість відповідної групи основних засобів у порядку, передбаченому для придбання основних засобів.

На схемі 2.4 наведена залежність балансової вартості групи основних засобів від порядку реалізації, ліквідації, ремонту.

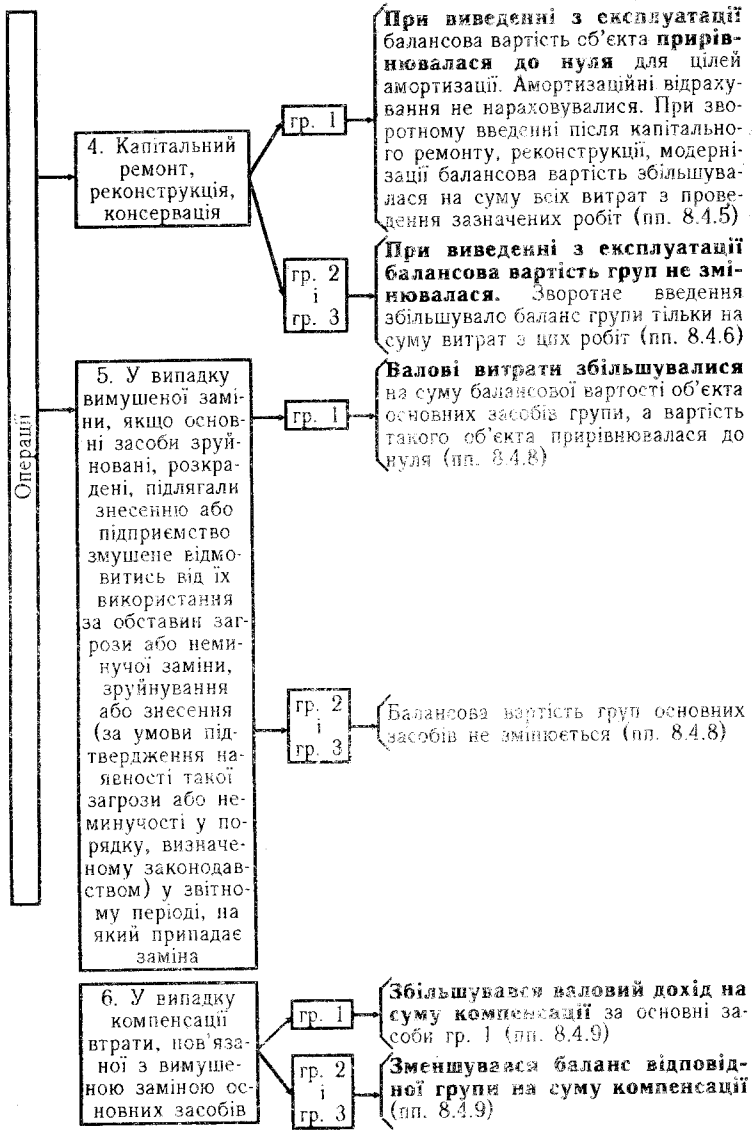
Синтетичний та аналітичний облік операцій основних засобів ведеться у журналі-ордері № 10/1, відомостях № 12 і № 15 і типових формах В-1, В-3 і В-4, при спрощеній формі обліку – в журналі-ордері № 04.

Сальдо на кредиті субрахунка № 131 "Знос основних засобів" являє собою амортизаційний резерв, який накопичується за нормативний період амортизаційних відрахувань.

Схема 2.4. Залежність балансової вартості групи основних засобів від порядку реалізації, ліквідації, ремонту (до введення стандарту 7).



Продовження схеми 2.4



Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" № 92 від 27.04.2000 р. нарахування амортизації здійснюютья протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством 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 подібні обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається у разі очікуваних економічних вигід від його використання.

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

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 очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів;

2) **зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається, як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. **Річна норма амортизації** (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею і результатом кореня ступеня кількості років корисного використання 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 зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) **комулятивного**, за яким річна сума визначається як добуток вартості, що амортизується, та комулятивного коефіцієнта. **Комулятивний коефіцієнт** розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку 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, який підприємство очікує виробити (виконати) із використанням об'єкта основних засобів.

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені додатковим законодовством.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, що наведені у підпунктах 1 і 5 пункту 26 Положення (стандарту) 7. Амортизація молоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта у 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 у першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

Метод амортизації вибирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається 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 провадиться щомісячно. Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Місячна норма амортизації при застосуванні методів залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став приданим для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу необоротних активів.

Одночасно на суму нарахованої амортизації об'єкта зовнішнього благоустрою та житлових будинків, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального використання збільшуються доходи цих підприємств і організацій зі зменшенням Додаткового капіталу, а при його недостатності – Статутного капіталу.

Організації, звичайна діяльність яких не спрямована на відновлення житлових будинків та інших будівель, можуть також застосовувати норму частини другої цього пункту.

Зменшення корисності основних засобів

Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – відображаються у порядку, передбаченому абзацом другим пункту 20 Положення (стандарту) 7.

Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається визначенням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. Відновлення корисності об'єкта основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображається в порядку, передбаченому абзацом першим пункту 20 Положення (стандарту) 7.

Вибуття основних засобів

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі вибуття внаслідок продажу, 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.

2.3. Завдання бухгалтерського фінансового обліку основних засобів

Бухгалтерський фінансовий облік основних засобів повинен забезпечити:

– **контроль** за зберіганням основних засобів;

– **своєчасне**, правильне документальне оформлення відображення в обліку надходження основних засобів (фондів), їх внутрішнього переміщення (з цеху в цех, зі складу на склад, з відділу у відділ тощо), ефективного використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача);

– **своєчасне** (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизації) основних засобів;

– **відображення** в обліку витрат на ремонт основних засобів;

– **визначення** результатів від ліквідації, а також збитків від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів;

– **виявлення** зайвих та морально застарілих основних засобів.

Крім цього, бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити **контроль** за ефективним використанням виробничих майданчиків, обладнання, машин, транспортних засобів та інших засобів праці.

Характерною особливістю засобів праці є те, що вони не мають тієї загальної взаємозамінюваності, яка характерна, наприклад, для потенційної робочої сили. Тому ефективність їх різна по галузях, підприємствах, окремих видах. Ця різниця для кожного конкретного засобу праці залежить від його технічного стану, ступеня фізичного й морального зносу.

Промислові підприємства постійно поповнюються новими засобами праці відповідно до вимог, досягнутого рівня технології виробництва, характеру й обсягу виготовлюваної продукції.

Поінформованість про наявність засобів праці та постійний контроль за їх ефективним використанням мають велике значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства. Цьому має сприяти добре побудований їх облік.

2.4. Документальне оформлення обліку основних засобів

При організації документального оформлення обліку основних засобів **слід керуватися такими нормативними актами**.

1. Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. "Про затвердження типових форм первинного обліку". Цим наказом Міністерство статистики затвердило типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, які введені в дію з 1 січня 1996 року.

2. Переліком типових документів (наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 20.07.98 р.).

Типова форма № 03-1 "Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів для обліку введення їх до експлуатації; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації).

При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформлюється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, яке отримує, і підприємства, яке передає основні засоби).

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складається у двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

Типова форма № 03-2 "Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається у двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів).

Типові форми № 03-3 "Акт на списання основних засобів" і № 03-4 "Акт на списання автотранспортних засобів" застосовуються для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації.

Акт складається у двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства (організації).

Витрати з ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання тощо відображають в акті у розділі "Розрахунок результатів списання об'єкта".

Типова форма № 03-5 "Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини" складається при установці, пуску і демонтажі будівельної машини, що взята напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної дільниці. В даній формі також відображаються відомості про стан машини до її здачі у прокат та після повернення.

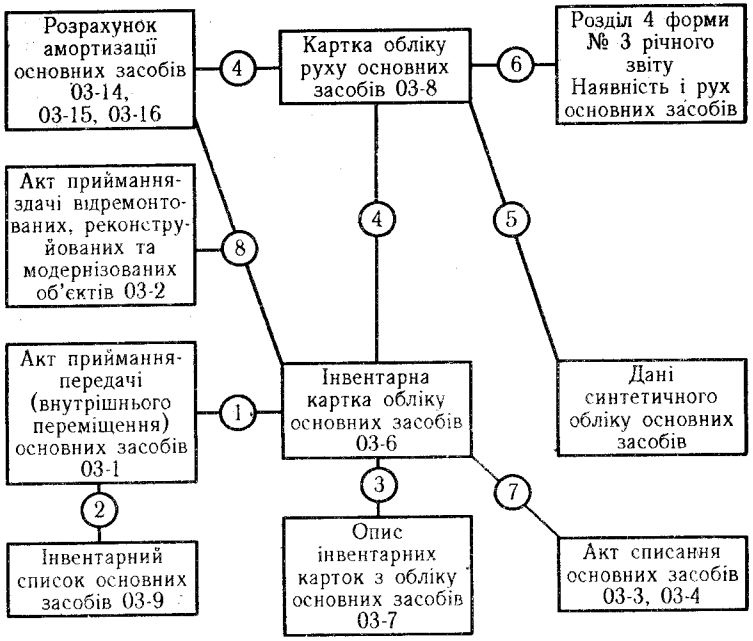


Схема 2.5. Документальне оформлення обліку основних засобів.

Типова форма № 03-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів" застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін. Традиційно ведеться в одному примірнику бухгалтерією, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один у бухгалтерії, другий – у місцях експлуатації основних засобів замість № 03-9 "Інвентарний список основних засобів".

Типова форма № 03-7 "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів" застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.

Типова форма № 03-8 застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику.

Типова форма № 03-9 "Інвентарний список основних засобів" застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

Типові форми № 03-14 "Розрахунок амортизації основних засобів" (для промислових підприємств), **№ 03-15 "Розрахунок амортизації основних засобів"** (для будівельних організацій), **№ 03-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту"** використовуються для розрахунку амортизації основних засобів. Ці реєстри є єдиними для розрахунку амортизації при будь-якій формі ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної обробки інформації. Лише при застосуванні журнально-ордерної форми обліку замість зазначених форм для розрахунку амортизації можна застосовувати однойменну **Розроблювальну таблицю № 6**.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю.

2.5. Облік основних засобів (рах. № 10, 13)

Для обліку основних засобів новим Планом рахунків призначені рахунки: № 10 "Основні засоби" і № 13 "Знос необоротних активів". **Виділений рахунок № 11 "Інші необоротні активи"** , сальдо якого разом з сальдо рахунка № 10 "Основні засоби" відображаються в балансі загальною сумою за статтею "Основні засоби".

Бухгалтерський облік основних засобів, що використовуються у виробничій діяльності підприємств, за сумою витрат, пов'язаних із виготовленням, придбанням, доставкою, спорудженням, встановленням, страхуванням під час транспортування, державною реєстрацією, реконструкцією, модернізацією основних засобів, ведеться **на рахунку № 10 "Основні засоби" із застосуванням субрахунків (рахунків другого порядку).**

На субрахунку №101 "Земельні ділянки" ведеться облік земельних ділянок.

На субрахунку № 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку № 103 "Будинки та споруди" ведеться облік руху та наявності будівель, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, включаючи частини будівель.

На субрахунку № 104 "Машини та обладнання", **№ 105** "Транспортні засоби", **№ 106** "Інструменти, прилади та інвентар" ведеться облік руху та наявності автомобілів включаючи вузли і запасні частини, якими вони комплектуються (двигуни, мости, запасні колеса, підйомники, інструмент, інвентар тощо), меблів, побутових електронних, оптичних, електромеханічних приладів та інструментів, електронно-обчислювальних та інших машин для автоматичної обробки інформації, інформаційних систем, телефонів, мікрофонів, рацій, іншого конторського (офісного) обладнання, устаткування та приладдя до них.

На субрахунках № 107 "Робоча і продуктивна худоба", **№ 108** "Багаторічні насадження" здійснюється облік відповідно робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень.

На субрахунку № 109 "Інші основні засоби" ведеться облік руху і наявності інших основних засобів, що не відображені на субрахунках № 101–108.

У новому Плані рахунків для окремих видів основних засобів застосовується специфічний або спрощений порядок обліку. **Новим є те, що** малоцінні та швидкозношувані предмети **(МШП), термін експлуатації яких перевищує один рік, відображаються у складі необоротних активів на субрахунку № 112** "Малоцінні необоротні матеріальні активи", по яких нараховується знос. **У Балансі сальдо рахунків № 10 "Основні засоби" і № 11 "Інші необоротні матеріальні активи" відображається загальною сумою за статтею "Основні засоби".**

На дебеті рахунка № 10 "Основні засоби" відображається собівартість основних засобів, що надійшли у звітному періоді, а на кредиті – собівартість основних засобів, що вибули у звітному періоді. **Дебетове (і тільки) сальдо означає** суму на звітну дату собівартості власних об'єктів основних засобів, що знаходяться у розпорядженні підприємства.

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту за допомогою карток обліку руху основних засобів (форма № 03-8) – загальних для будов і споруд, а також для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю, замість № 03-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів" (для будов і споруд) і № 03-7 "Опис інвентарних карток обліку основних засобів" (для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю).

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, який зберігається за цим об'єктом протягом усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформлюють наявність і рух об'єкта: типова форма № 03-1 "Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів", "Акт на списання основних засобів" форма № 03-3 тощо.

На підприємствах, що мають невелику кількість об'єктів, аналітичний облік основних засобів ведуть за допомогою інвентарних книг.

Для контролю за зберіганням інвентарних карток складають в одному примірнику "Опис інвентарних карток обліку основних засобів" (типова форма № 03-7) у розрізі класифікаційних груп.

Для пооб'єктного обліку основних засобів в місцях їх знаходження, експлуатації ведуться інвентарні списки основних засобів (типова форма № 03-9), в яких вказуються інвентарний номер, повна назва і первісна вартість об'єкта, вибуття (переміщення).

Аналітичний облік основних засобів відображає технічну та економічну характеристики об'єкта, його місцезнаходження, первісну оцінку і переоцінку (індексацію), а також норму амортизаційних відрахувань (норму зносу). В аналітичному обліку відображають усі зміни, що сталися за час експлуатації основних засобів.

Залишкова вартість окремих інвентарних об'єктів основних засобів, що обліковуються **на субрахунку № 103** "Будинки та споруди", визначається як різниця між вартістю окремого інвентарного об'єкта та сумою зносу цього окремого інвентарного об'єкта.

Залишкова вартість груп основних засобів, облік вартості яких ведеться **на субрахунках № 105** "Транспортні засоби" і **№ 109** "Інші основні засоби", **визначається як різниця між вартістю цих груп та сумою їх зносу** (рахунок № 13 "Знос необоротних активів").

Бухгалтерський облік витрат на виготовлення, спорудження, придбання інвентарних об'єктів основних засобів, їх реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, а також витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин (по кожному кар'єру, шахті, свердловині) здійснюється **на рахунку № 15 "Капітальні інвестиції"**.

Бухгалтерський облік зносу необоротних активів ведеться на пасивному рахунку № 13 "Знос необоротних активів", на якому відкрито субрахунки:

№ 131 "Знос основних засобів"
№ 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"
№ 133 "Знос нематеріальних активів".

Нарахування зносу здійснюється за рахунок витрат виробництва (витрат обігу у торгівлі). Документами, що підтверджують право на списування нарахованого зносу на витрати, є Акт введення в експлуатацію основних засобів.

Облік операцій наведено у таблиці 2.1.

2.6. Облік капітальних інвестицій (рах. № 15)

При організації бухгалтерського обліку капітальних інвестицій необхідно **керуватися** відповідними законодавчими і нормативними документами, а саме:

1. Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16 липня 1999 р.
2. Законом України "Про податок на додану вартість" № 168/97-ВР від 03.04.97 р. зі змінами і доповненнями.
3. Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість № 141 від 01.07.97 р.
4. Вказівками про склад та порядок заповнення облікових регістрів малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України № 112 від 31.05.96 р.

Капітальні інвестиції – це витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання будівель або їх частин, обладнання, інструменту, інвентарю, інші капітальні роботи і витрати на проектно-пошукові роботи, геологорозвідувальні і бурові роботи, а також витрати на відведення земельних ділянок і переселення у зв'язку з будівництвом, на підготовку кадрів для підприємств, що будуються, та ін.

Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням або створенням матеріальних і нематеріальних активів, **застосовується рахунок № 15 "Капітальні інвестиції"** . Цей рахунок виконує більш широку функцію, ніж діючий до 2000 р. рахунок № 33 "Капітальні вкладення", оскільки на ньому ведеться також облік обладнання для встановлення та операцій з придбання або створення нематеріальних активів.

Усі підприємства при відображенні джерел фінансування капітальних інвестицій використовують рахунок № 48 "Цільове фінансування і цільові інвестиції".

Джерелами фінансування можуть бути:

– кошти державного бюджету, кредити банку, цільове фінансування і цільові надходження, прибуток підприємства, позикові кошти, вклади засновників до Статутного капіталу, кошти від продажу акцій під розширення виробництва, реконструкцію або модернізацію, інші джерела.

Підприємства для здійснення капітальних інвестицій можуть використовувати кредити банків на підставі кредитної угоди з банком (відповідно до постанови Правління Національного банку України № 36 від 04.02.98 р. та Інструкції № 3 "Про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті", підпункт 2.1.3).

Підприємства при відображенні кредитів банків використовують рахунки № 50 "Довгострокові позики", № 60 "Короткострокові позики".

Примітка. "Вхідний" ПДВ включається до балансової вартості відповідної групи основних засобів, якщо:

– підприємство-одержувач або постачальник не зареєстровані як платники ПДВ;

– придбаний об'єкт (або виготовлений) використовується в операціях, які згідно зі ст. 3 Закону про ПДВ не є об'єктом оподаткування, або в операціях, звільнених від оподаткування (ст. 5 Закону про ПДВ).

Вхідний ПДВ списується на рахунки обліку відповідних джерел фінансування записом:

Дебет рахунка № 48 "Цільове фінансування і цільові надходження".

Кредит рахунка № 37 "Розрахунки з різними дебіторами", якщо придбані основні засоби, що не підлягають амортизації, тобто у такому випадку ПДВ не включається ані до податкового кредиту, ані до первісної вартості основних засобів.

2.7. Облік ремонтів основних засобів

Ремонти основних засобів залежно від обсягу і характеру робіт бувають поточні, середні й капітальні. (проводки у табл. 2.1).

Поточні ремонти здійснюються за необхідності і виконуються в основному власними силами. До поточних ремонтів належать дрібні роботи по зміні або випраленню окремих зношених деталей, вузлів машин, обладнання, елементів конструкції будов та споруд, а також профілактичні ремонти й огляди.

Капітальні ремонти здійснюються з періодичністю понад один рік, при цьому здійснюються повне розбирання, зміна або відновлення всіх зношених деталей, вузлів.

Капітальний ремонт основних засобів може здійснюватися двома способами: господарським і підрядним.

Господарський спосіб виконання капітального ремонту основних засобів використовуються на підприємстві при незначному обсязі робіт і за наявності на підприємстві спеціалістів, кваліфікація яких дає змогу виконувати предбачені кошторисом роботи.

При підрядному способі до проведення капітального ремонту за договором залучаються спеціалізовані підприємства.

Рахунки з підрядниками здійснюються на підставі Акта прийому виконаних робіт за рехунками-фактурами.

Витрати з капітального ремонту обліковуються за кожноим видом ремонтованих основних засобів.

Починаючи з 1996 р., витрати, пов'язані із закінченим капітальним ремонтом основних засобів, відносилися на збільшення балансової вартості відповідних основних засобів після індексації з подальшою їх амортизацією за встановленими

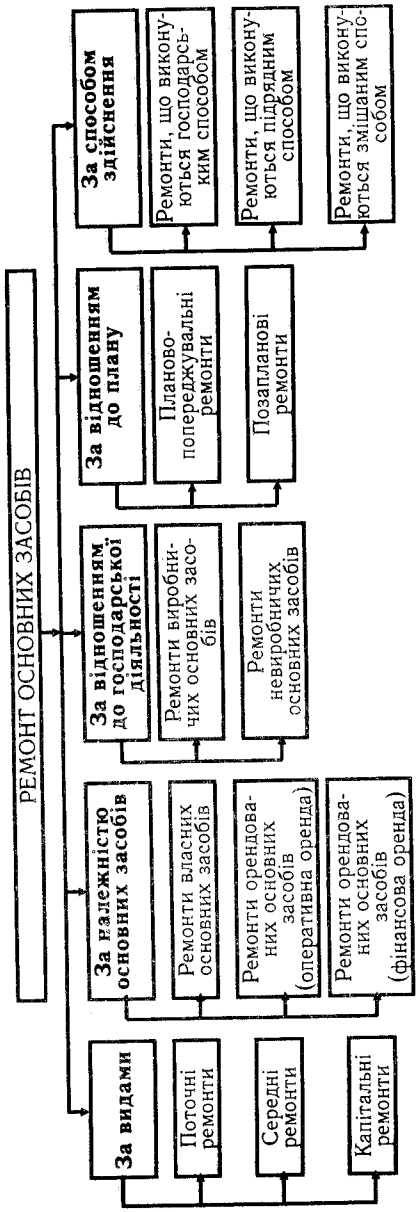


Схема 2.6. Класифікація ремонтів основних засобів.

нормами на повне їх відновлення (постанова Кабінету Міністрів України **№ 523 від 16.05.96 р.**, листи Головної державної податкової інспекції України № 10-114/10-3180 від 07.06.96 р., **№ 16-1101/10-385 від 20.01.97 р.**).

Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" **№ 283/97 ВР** витрати, пов'язані з поточним, капітальним ремонтами, реконструкцією та іншими видами поліпшення основних засобів у сумі, що не перевищувала 5% балансової (залишкової) вартості основних засобів на початок звітного року, списувалися на собівартість продукції (витрат обігу, робіт, послуг), різницю — на збільшення основних засобів.

Згідно з Інстукцією № 291 від 30.11.99 р. суми ремонту виробничого призначення списуються на рах. № 23 "Виробництво" і на рах. № 91 "Загальновиробничі витрати", решта — на збільшення основних засобів.

2.8. Інвентаризація основних засобів

Інвентаризацію основних засобів слід провадити відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України № 90 від 30.10.98 р.

До початку інвентаризації слід перевірити:

— наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів тощо);

— наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;

— наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно до цих документів внести відповідні виправлення й уточнення.

Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів та їхні інвентарні номери. У разі відсутності технічної документації про це вказується в описах — у графі "Примітка".

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із зазначенням інвентарного номера.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням відповідно з основним призначенням об'єкта.

Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися.

Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів має бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта. **Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення** чи переобладнання, внаслідок чого змінилося його основне призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) **не відображені в бухгалтерському обліку**, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни. Водночас **комісія повинна встановити винних осіб і причини**, з яких конструктивні зміни об'єктів не знайшли відображення в обліку.

При виявленні об'єктів (предметів), що не перебувають на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити до опису відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів).

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що призвели ці об'єкти до стану непридатності.

Списання таких об'єктів провадиться у порядку, встановленому Типовою інструкцією про порядок списання основних засобів бюджетних установ, затвердженою спільним наказом Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки України № 126/137 від 02.12.97 р., яка зареєстрована в Міністерстві юстиції України за № 608/2412 від 19.12.97 р.

Обов'язково провадиться інвентаризація:

1) будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу на три роки;

2) музейних цінностей – відповідно до строків, встановлених Міністерством культури України;

3) бібліотечних фондів – один раз на 5 років;

4) інших основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад – **не менше одного разу на 2 роки; в інших установах – не менше одного разу на рік.**

Інвентаризація основних засобів провадиться не раніше 1 жовтня.

Обробка результатів інвентаризації полягає у регулюванні розходжень фактичної наявності основних засобів з даними бухгалтерського обліку, встановленими при інвентаризації.

Об'єкти, помилково включені до складу основних засобів, переводяться до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Неправильно використовувані норми амортизації не тягнуть за собою змін облікових даних про розмір зносу за минулі періоди (до 1-го числа місяця, в якому провадиться інвентаризація) і після уточнення слугують для правильного наступного відображення зносу.

Розходження внаслідок використання неправильно визначених коефіцієнтів індексації (переоцінки) основних засобів підлягають відображенню в обліку у встановленому порядку на суму виявленої різниці станом на 1-ше число місяця, в якому провадиться інвентаризація.

Розбіжності внаслідок неправильно проведеної переоцінки основних засобів підлягають відображенню в обліку у встановленому порядку на суму виявленої різниці.

2.9. Облік і порядок визначення розміру збитків від нестачі, розкрадання, знищення (псування) матеріальних цінностей

Розбіжності фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені при інвентаризації та інших перевірках, **регулюються підприємством, установою у такому порядку:**

– **основні засоби, матеріальні цінності**, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилося в надлишку, підлягають оприбуткуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності або збільшення фінансування з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб;

– **убуток цінностей** у межах затверджених норм списування за рішенням керівника підприємства, установи відповідно до витрат виробництва, обігу або на зменшення фінансування. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач. За відсутності норм убуток розглядається як понаднормова нестача;

— **понаднормові нестачі цінностей**, а також втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей;

— **понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей**, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винуватців не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

У документах, якими оформлюються списання втрат і понаднормові нестачі цінностей, мають бути зазначені заходи, вжиті до запобігання таких нестач і втрат.

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей (крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і валютних цінностей) **визначений Порядком № 116**, який затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. з доповненнями № 1402 від 15.12.97 р. Цей Порядок встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Розмір збитків визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але **не нижче 50%** балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Державний комітет зі статистики, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору, **за формулою:**

$$Р_з = [(Б_в - А) \times I_{інф} + А_{зб} + ПДВ] \times 2 ,$$

де $Р_з$ – розмір збитків, грн.;

$Б_в$ – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн.;

А – амортизаційні відрахування, грн.;

$I_{інф}$ – загальний індекс інфляції, що розраховується на підставі щомісячно визначених Державним комітетом зі статистики індексів інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість, грн.;

$А_{зб}$ – розмір акцизного збору, грн.

Довідка. На дату затвердження Порядку № 116 балансовою вартістю (Бв) вважалася первісна вартість.

Із сум, стягнених відповідно до Порядку № 116, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, а **залишок коштів перераховується до Державного бюджету.**

Якщо винні в нестачі не були встановлені, або у відшкодуванні відмовлено судом, або інвентаризацією встановлені надлишки матеріальних цінностей, їхні суми в бухгалтерському обліку відносяться на **результати фінансово-господарської діяльності підприємства.**

Вартість готової продукції, напівфабрикатів та іншої продукції, що випускається підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію **із застосуванням коефіцієнта 2.**

Вартість спирту етилового питного, спирту етилового ректифікованого, спирту етилового сирцю, спирту, що використовується для виготовлення вин, шампанського, коньяків оброблених, спирту коньячного, соків спиртових, зброджено-спиртових та спиртових настоїв, визначається виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на додану вартість. До визначеної таким чином ціни **застосовується коефіцієнт 3.**

Вартість плодово-ягідних соків, законсервованих з використанням сірчаного ангідриду або бензокислого натрію, визначається, виходячи з оптових цін підприємства-виробника і податку на додану вартість **із застосуванням коефіцієнта 2.**

У разі розкрадання та загибелі тварин сума збитків визначається за закупівельними цінами, які склалися на момент відшкодування збитків, **із застосуванням коефіцієнта 1,5.**

Продовольчі товари, роздрібні ціни на які дотуються, оцінюються з додаванням до роздрібних цін суми дотацій.

У податковому обліку нестачі основних засобів регулюються пунктом 8, підпунктами 8.4.8 і 8.4.9 Закону України:

«8.4.8. У випадку вимушеної заміни основних засобів, якщо за незалежних від платника податку обставин вони (або їх частина) зруйновані, вкрадені або підлягають знесенню, або платник податку вимушений відмовитися від використання таких основних засобів за обставин загрози або неминучої заміни, розрухи або знесення (за умови підтвердження наявності такої загрози або неминучості у порядку, визначеному законодавством), платник податку у звітному періоді, на який припадає така заміна:

а) збільшує валові витрати на суму балансової вартості окремого об'єкта основних засобів групи 1, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля;

б) не змінює балансову вартість груп 2 і 3 для таких обставин стосовно основних засобів цих груп.

8.4.9. У випадку, якщо страхова організація або інша юридична чи фізична особа, визнана винною у скоєнні збитку, компенсує платникові податку збитки, пов'язані із вимушеною заміною основних засобів, платник податку у податковий період, на який припадає дана компенсація:

а) збільшує валовий дохід на суму компенсації за основні засоби групи 1;

б) зменшує баланс відповідної групи основних засобів на суму компенсації за основні засоби груп 2 і 3».

Підприємство має право продавати, передавати іншим підприємствам, надавати безкоштовно у тимчасове користування основні засоби або списувати їх з балансу чи здавати в оренду.

Вибуття основних засобів у всіх випадках оформлюється Актом ліквідації основних засобів. У ньому зазначаються причина вибуття, технічний стан, первісна вартість, сума зносу, вартість капітальних ремонтів за період експлуатації, витрати на ліквідацію, найменування і вартість придатних для використання залишків від ліквідації, результати ліквідації.

При списанні основних засобів з балансу до повного перенесення їх балансової вартості на витрати виробництва та обігу **амортизація до величини балансової вартості не донараховується.**

Інвентарна картка обліку основних засобів, що реалізовані або ліквідовані, додається до документів (актів, накладних), якими оформлено реалізацію або ліквідацію цих основних засобів.

Рішення про ліквідацію, безкоштовну передачу основних засобів має бути прийняте постійно діючою комісією на підприємстві.

Операції з передачі основних засобів як внески до Статутних капіталів юридичних осіб для формування їх цілісного майнового комплексу в обмін на їхні корпоративні права, продаж за компенсацію сукупних валових активів платника податку (з урахуванням вартості гудвілу) іншому платникові податку не є об'єктами оподаткування податком на додану вартість.

Взаємодії АРМ бухгалтера з обліку основних засобів, іншими АРМ та інформаційною системою підприємства наведено на схемі 2.7.

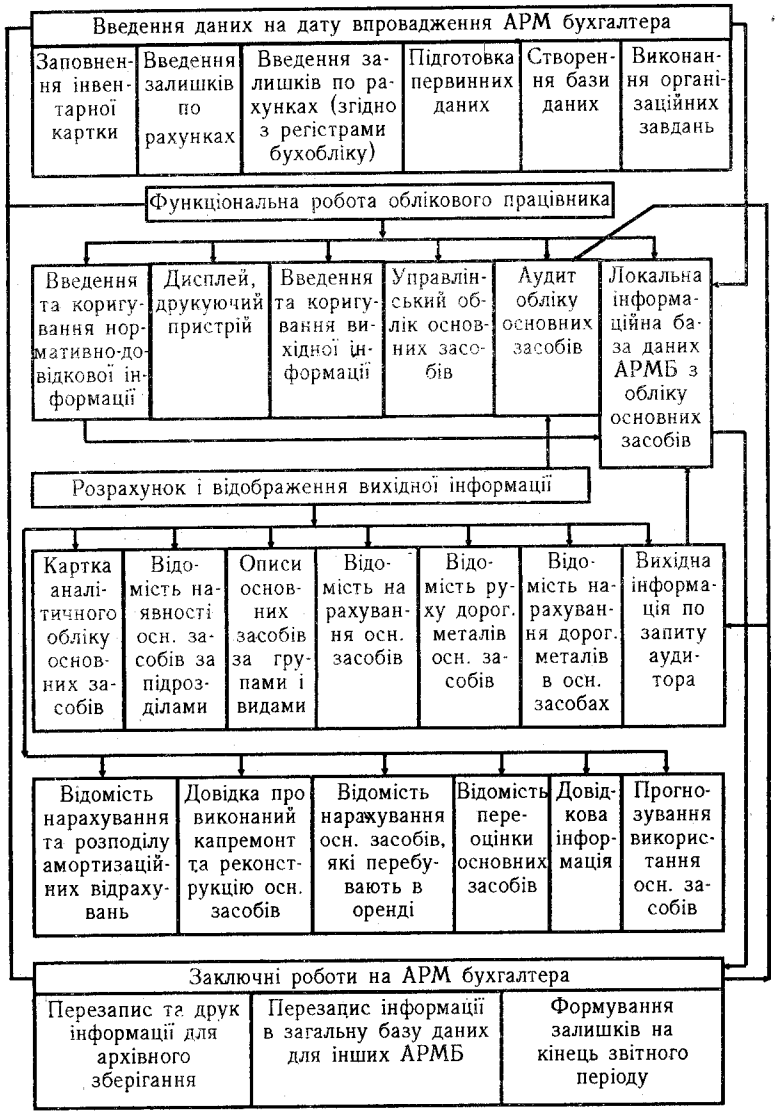


Схема 2.7. Взаємодія АРМ бухгалтера з обліку основних засобів, іншими АРМ та інформаційною системою підприємства.

2.10. Нематеріальні активи, їх облік (рах. № 12)

Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та контролюються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, для адміністративних потреб чи надання в оренду іншим юридичним або фізичним особам.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" № 242 від 18.10.99 р. визначає методологію обліку нематеріальних активів, придбаних чи створених підприємством, яка включає:

– порядок їх визначення та оцінки;
– нарахування їх амортизації;
– списання з балансу;
– розкриття інформації.

Положення цього стандарту застосовуються підприємствами, організаціями, установами та іншими юридичними особами всіх форм власності.

Облік гудвілу, який виникає під час об'єднання підприємств, визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку **19 "Об'єднання підприємств"** № 163 від 07.99 р.

Витрати, пов'язані із створенням чи придбанням нематеріального активу, які були відображені як витрати звітного періоду, не підлягають у наступні звітні періоди визнанню як актив.

Не визнаються як актив, а завжди відображаються у складі витрат звітного періоду:

– витрати на рекламу;
– витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
– витрати на створення підприємства та підготовку його основної діяльності (організаційні витрати);
– витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

Нематеріальний актив визнається як актив, якщо:

– існує ймовірність отримання у майбутньому економічних вигод підприємством внаслідок його використання;
– його оцінка може бути достовірно визначена.

Надходження і оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві мають підтверджуватися відповідними первинними документами, в яких наводяться детальна характеристика об'єкта, його первісна вартість, термін корисного використання, норми зносу (амортизації), місце, де буде використовуватися об'єкт.

До нематеріальних активів належать:

– Об'єкти права інтелектуальної власності:

1. Право власності на винахід. Документ, що підтверджує право власності. Патент.

2. Право власності на промисловий зразок. Патент.
3. Право власності на корисну модель. Патент.
4. Право власності на сорт рослин. Патент.
5. Право власності на товари і послуги. Свідоцтво.
6. Право власності на програми для ЕОМ. Це право на публікацію, відтворення, розповсюдження та інші дії по введенню до господарського обігу сукупності даних і команд, призначених для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних устаткувань, з метою одержання визначених результатів.
7. Право власності на науково-технічну інформацію, тобто результати науково-технічних, виробничих робіт та іншої науково-технічної діяльності, яка забезпечує їх відтворення, використання й розповсюдження.
8. Право власності на фірмову назву. Чинним законодавством визначаються права й обов'язки суб'єктів господарської діяльності, пов'язані з використанням фірмових назв, виробничих марок і товарних знаків, що належать до нематеріальних активів.
9. Право власності на базу даних. Право на публікацію, відтворення, розповсюдження та інші дії з введення до господарського обігу сукупності даних (статей, розрахунків тощо), систематизованих для пошуку та обробки за допомогою ЕОМ, тощо.

– Об'єкти права користування природними ресурсами:

1. Право користування надрами землі, а також розробка корисних копалин.
2. Право користування земельною ділянкою, а також право оренди земельної ділянки.
3. Право на користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище.
4. Право на користування водними, біологічними та іншими ресурсами, які впливають на рівень екологічної безпеки підприємств, населених пунктів, регіонів тощо.

– Об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами, такими, як право на використання економічних та інших привілеїв, монопольні позиції на ринку виробництва товарів і надання послуг, гудвіл тощо. Права підтверджуються відповідними документами.

Гудвіл (ділова репутація) – це комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємства без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології тощо. Вартість гудвілу визначається різницею між ціною придбання і звичайною ціною відповідних активів.

Аналітичний облік ведеться за видами окремих об'єктів нематеріальних активів.

В обліку нематеріальні активи підлягають відображенню за первісною вартістю їх придбання або створення на дату прийняття на баланс.

Первісна вартість окремо придбаного нематеріального активу включає його ціну, мито, податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані із його придбанням та доведенням до стану, придатного для використання за призначенням, крім отриманих торговельних знижок.

Якщо нематеріальний актив надійшов у результаті обміну на інший актив, то його **вартість визначається як різниця між справедливою ринковою вартістю отриманого активу і сумою часткової оплати**, здійсненої підприємством грошовими коштами або їх еквівалентами під час придбання.

Первісною вартістю безкоштовно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату одержання.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, матеріали тощо, які безпосередньо пов'язані із його створенням та доведенням до стану, придатного для використання за призначенням.

Наступні витрати, пов'язані з удосконаленням цих нематеріальних активів, включаються до первісної вартості, якщо існує впевненість у збільшенні внаслідок цього майбутнього притоку економічних вигод.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами (права користування природними ресурсами, права користування майном тощо).

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

Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в 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, визначаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

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, в якому він придатний для використання за призначенням.

Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок банку.

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 справедливу 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.**

Переоцінка нематеріальних активів.

Підприємство може здійснювати переоцінку нематеріальних активів за справедливою вартістю на дату балансу нематеріальних активів, стосовно яких існує активний ринок. У випадку 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).

Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінена первісна вартість і знос об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. **Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.**

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду, крім випадків, коли перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта нематеріального активу при черговій дооцінці вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої)

дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів та вказаним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів за умови чергової уцінки залишкової вартості цього активу направляється на зменшення іншого додаткового капіталу із включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів і вказаним перевищенням до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріального активу включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання.

Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються наприкінці звітного року, якщо у наступному періоді очікуються зміни терміну корисного використання активу або зміни умовного одержання майбутніх економічних вигід.

Амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового методу нарахування амортизації і терміну використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Втрати від зменшення корисності нематеріальних активів включаються до складу витрат звітного року із збільшенням у балансі суми зносу нематеріальних активів, а з об'єктів, відображених в обліку за первісною вартістю, – із зменшенням вартості об'єкта нематеріальних активів.

Якщо причини зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів перестали існувати, то збитки від зменшення корисності об'єкта за попередні періоди виключаються на відповідну суму методом "сторно" із суми витрат звітного періоду і суми зносу об'єкта нематеріальних активів, а щодо об'єктів нематеріальних активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, такі витрати включаються до складу

доходів із збільшенням переоціненої вартості об'єкта нематеріальних активів.

Нематеріальний актив списується з балансу у разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості одержання підприємством у подальшому економічних вигід 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.

Амортизація нематеріальних активів.

Амортизація нематеріальних активів нараховується протягом терміну їх корисного використання, **але не більше 20 років**, починаючи з дати визнання (прийняття на баланс).

При визначенні підприємством терміну корисного використання нематеріального активу **слід враховувати**:

– очікуваний термін використання цього активу підприємством;

– науково-технічний прогрес і зміну попиту на продукцію, товари, роботи, послуги, які виробляються за допомогою цього активу;

– юридичні чи інші обмеження на його використання.

Метод нарахування амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з особливостей його форми отримання очікуваних економічних вигод.

Суми амортизації, нарахованої протягом звітного періоду, відображаються у складі витрат цього періоду або включаються до собівартості іншого активу.

Термін корисного використання нематеріального активу підлягає перегляду, якщо в наступному періоді очікуються суттєві зміни цього терміну порівняно з його початковою оцінкою. Одночасно підлягають коригуванню суми амортизації, нараховані у звітному періоді, та ті, які мають бути нараховані протягом майбутніх періодів.

Метод нарахування амортизації нематеріального активу підлягає перегляду наприкінці звітного періоду, якщо він перестає відповідати особливостям використання цього активу або очікуваній формі отримання майбутніх економічних вигід.

Зміна методу нарахування амортизації нематеріального активу відображається як зміна облікової оцінки відповідно до національного стандарту бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

Інвентаризація нематеріальних активів.

По всіх нематеріальних активах перевіряється наявність розпорядчих документів керівника підприємства щодо затвердження термінів їх корисного використання і норми зносу (амортизації) даних об'єктів.

Інвентаризацією нематеріальних активів, таких, як секрети технологій, має бути встановлена наявність на підприємстві документів з детальним описом суті і порядку використання.

Програмні продукти перевіряються за їх наявністю на відповідних носіях і наявністю експлуатаційної проби. Таким чином, при інвентаризації нематеріальних активів їх наявність встановлюється шляхом перевірки документів, що стали підставою для їх оприбуткування на баланс підприємства, а також документів, якими оформлені (підтверджені) майнові права.

Кореспонденція рахунків з основних засобів і нематеріальних активів наведена у таблиці 2.1.

Узгодженість рахунків з обліку основних засобів та нематеріальних активів

За планом рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.	За новим План рахунків з 01.01.2000 р.
01 "Основні засоби"	**10 "Основні засоби"**
02 "Знос основних засобів"	**131 "Знос основних засобів"**
03 "Ремонт основних засобів"	15 "Капітальні інвестиції"
04 "Нематеріальні активи"	12 "Нематеріальні активи"
05 "Матеріали"	201 "Сировина і матеріали"
06 "Паливо"	203 "Паливо"
07 "Будівельні матеріали та обладнання до встановлення"	205 "Будівельні матеріали"
08 "Запасні частини"	207 "Запасні частини"
12 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"
13 "Знос малоцінних та швидкозношуваних предметів"	132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"
20 "Основне виробництво" (23, 29)	23 "Виробництво"
33 "Капітальні вкладення"	15 "Капітальні інвестиції"
44 "Витрати обігу".	92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші операційні витрати"
46 "Реалізація" (дебет)	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"
46 "Реалізація" (кредит)	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"

51 "Розрахунковий рахунок"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
60 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
67-2 "Розрахунки по податковому кредиту"	644 "Податковий кредит"
68 "Розрахунки з бюджетом"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальної шкоди"	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"
75 "Розрахунки з учасниками"	67 "Розрахунки з учасниками"
76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
80 "Прибутки і збитки"	79 "Фінансові результати"
83 "Доходи майбутніх періодів"	69 "Доходи майбутніх періодів"
84 "Нестачі та втрати від псування цінностей"	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"
85 "Статутний фонд"	40 "Статутний капітал"
86 "Амортизаційний фонд"	–
88 "Фонди спеціального призначення"	–

Таблиця 2.1

2.11. Кореспонденція рахунків з обліку основних засобів та нематеріальних активів

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
Облік придбаних основних засобів (за плату)					
1.	Сплачено постачальнику за договором постачання за придбаний об'єкт	60	51	631	311
2.	Відображена в обліку сплачена сума за договором поставки (без ПДВ)	33	60	15	631
3.	На суму ПДВ (податковий кредит)	68	60	644	631
4.	Витрати, пов'язані з придбанням основних засобів (транспортні послуги, посередницькі тощо)	33	76	15	685
5.	Відображення сум ПДВ по операції 4	68	76	644	685

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
6.	При придбанні легкових автомобілів відрахування до Пенсійного фонду	–	–	949	651
7.	Зарахування придбаних об'єктів до складу основних засобів (відображення на балансі)	01	33	10	15
	Облік безоплатно одержаних основних засобів				
1.	Безоплатно одержані основні засоби зі строком експлуатації 5 років	01	88-13	10	424
2.	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів	33	76	15	685
3.	Зарахування витрат на транспортування і монтаж на збільшення первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів	01	33	10	15
4.	Одночасно з нарахуванням амортизації відображаємо визнання доходу	–	–	424	745
5.	Відображення сум ПДВ по операції 2	68	76	644	685
6.	Списання в порядку закриття рахунка 74	–	–	745	79
	Облік основних засобів, внесених до Статутного капіталу				
1.	Відображення вартості Статутного капіталу, зареєстрованої в засновницьких документах	75	85	46	40
2.	Засновником внесений об'єкт основних засобів в погашення заборгованості до Статутного капіталу	01	75	10	46
3.	Витрати на транспортування, монтаж об'єкта основних засобів, внесеного в погашення заборгованості	33	76	15	685
4.	Відображення суми податкового кредиту в ПДВ у розрахунках з іншими кредиторами	68	76	644	685
5.	Зарахування витрат на транспортування, монтаж на збільшення вартості об'єкта основних засобів, внесеного в погашення заборгованості до Статутного капіталу	01	33	10	15
6.	Оплата за виконані транспортні роботи і монтаж об'єкта основних засобів, внесеного в погашення заборгованості до Статутного капіталу (можливо готівкою через касу, а потім через рах. № 31)	76	51	685	311

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
	Облік надходження основних засобів у зв'язку з іншими операціями				
1.	Оприбуткування внаслідок проведеної інвентаризації, раніше не врахованих основних засобів	01	80	10	746
2.	Переведення до складу основних засобів раніше неправильно зарахованих малоцінних та швидкозношуваних предметів	01	12	10	112
3.	У зв'язку з коригуванням основних засобів і МШП відображення зносу МШП	13	02	132	131
4.	Надходження основних засобів в обміні на інші матеріальні цінності, наприклад, на готову продукцію	33	80	15	701
5.	Зарахування до складу основних засобів	01	33	10	15
6.	У зв'язку з обміном відображення собівартості відвантаженої готової продукції	46	40	90	26
	Облік результатів переоцінки основних засобів				
1.	Відображення сум дооцінки основних засобів при їх вибутті у зв'язку з проведеною індексацією (переоцінкою) основних засобів. Сальдо на субрахунку № 423 "Дооцінка активів" на дату введення в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" (з 01.01.2000 р.) має кредитове сальдо по конкретному об'єкту основних засобів (у картках інвентарного обліку або інших регістрах)			423	441
2.	Відображення результатів дооцінки раніше уцінених основних засобів:				
	а) відображення одержаного доходу			10	746
	б) відображення збільшення додаткового капіталу			10	423
	в) відображення нарахування індексації зносу дооцінених основних засобів			423	131
3.	Відображення результатів уцінки основних засобів:				
	а) зменшення суми зносу	02	01	131	10

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
	б) сума знецінення (уцінки)	88-13	01	975	10
4.	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених:				
	а) зменшення суми зносу	02	01	131	10
	б) зменшення додаткового капіталу	88-13	01	423	10
	в) сума знецінення (уцінки)			975	10
5.	Відображення втрат при переоцінці основних засобів у зв'язку із зменшенням корисності об'єктів:				
	а) сума знецінення (уцінки)	88-13	01	975	10
	б) зменшення суми зносу	02	01	131	10
6.	Відображення дооцінки вартості об'єктів основних засобів у зв'язку із зниженням (відсутністю) попереднього зменшення корисності об'єкта основних засобів:				
	а) **"Сторно"** сум по об'єктах, які до зменшення корисності були оцінені за первісною вартістю			975	131
	б) по об'єктах, які до зменшення корисності були оцінені за переоціненою вартістю			10	746
	Одночасно:			746	131
Облік будівництва основних засобів:					
а) господарським способом					
1.	Витрати на спорудження і виготовлення основних засобів	33	07, 20, 70, 69 та ін.	15	205, 23, 66, 65 та ін.
2.	Зарахування збудованого об'єкта на баланс	01	33	10	15
	б) підрядним способом (за рахунок бюджетного фінансування і позикових коштів)				
1.	Одержання цільового фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (материнського підприємства, бюджету та ін.)	51	96	311	48
2.	Одержання короткострокової позики	51	90	311	60
3.	Витрати на проектні будівельно-монтажні роботи, виконані проектними і підрядними підприємствами	33	60	15	631
4.	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ у розрахунках з проектною і підрядною організаціями	68	60	644	631

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
5.	Використання одержаних коштів цільового фінансування і позикових коштів	60	51	631	311
	Одночасно на суму проводки 5	96	83	48	69
6.	Погашення короткострокової позики	90	51	60	311
7.	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	01	33	10	15
Облік витрат на ремонт, модернізацію та інше поліпшення основних засобів					
1.	Витрати на ремонт та обслуговування, які здійснені для забезпечення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання:				
	а) основних засобів виробничого призначення	03	60	23 або 91	631
	б) основних засобів загальногосподарського призначення	03	60	92	631
	в) основних засобів, що використовуються для досліджень та розробок	03	60	941	631
	г) основних засобів житлово-комунального господарства й об'єктів соціально-культурного призначення	03	60	949	631
	д) основних засобів, що забезпечують збут продукції	03	60	93	631
	е) відображення суми ПДВ	68	60	644	631
2.	Витрати з реконструкції, модернізації, забудови, дообладнання, модифікації об'єктів основних засобів	03	60	15	631
3.	Сума ПДВ по операції 2	68	60	644	631
4.	Здійснена оплата підрядній організації за виконання робіт, пов'язаних з реконструкцією, модернізацією тощо	60	51	631	311
5.	Після завершення реконструкції, модернізації, дообладнання, забудови зараховуються витрати на збільшення первісної вартості основних засобів	–	–	10	15
	Згідно із Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22.05.97 р. витрати на поточний, капітальний ремонти та інші види поліпшення основних засобів у сумі, що не перевищує 5% балансової вартості основних засобів на початок звітного року, списуються на виробництво, **решта на збільшення вартості основних засобів**	20 01	03 03	– –	– –

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
	Облік зносу (амортизації) основних засобів				
1.	Нарахована амортизація основних засобів підприємством, **що не використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами" :				
	а) об'єктів виробничого призначення	20 24, 25	02	23 або 91	131
	б) об'єктів загальногосподарського призначення	26	02	92	131
	в) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	29	02	949	131
	г) об'єктів, що використовуються для здійснення наукових досліджень та розробок	26	02	941	131
	д) об'єктів, що забезпечують збут продукції	43	02	93	131
2.	Нарахована амортизація основних засобів підприємством, що використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами"	–	–	83	131
	Облік реалізації основних засобів				
1.	Відображення доходу від реалізації основних засобів	51 або 62	62 46	311 або 371	742 742
2.	Знос реалізованих основних засобів	02	01	131	10
3.	Залишкова вартість реалізованих основних засобів	46	01	972	10
4.	Витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів	46	51	972	311
5.	Розрахунки з податкових зобов'язань з ПДВ	46	68	742	641
	Облік нестач основних засобів				
1.	Знос списаних основних засобів	02	01	131	10
2.	Залишкова вартість списаних основних засобів	46	01	976	10
3.	Сума, що підлягає відшкодуванню винною особою	72	83	375	746
4.	Сума відшкодування, що підлягає сплаті до бюджету	83	68	746	642
5.	Сплачена сума відшкодування винною особою	50, 51	72	30, 31	375
6.	Перерахована сума відшкодування до бюджету	68	6\51	642	311

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
	Облік нематеріальних активів і негативного гудвілу				
1.	Внесені засновниками та оприбуткувані нематеріальні активи до Статутного капіталу	04	75	12	46
2.	Сплачено постачальникам (на умовах авансової оплати) за нематеріальні активи	60	51	631	311
3.	Придбані нематеріальні активи	04	60	154	631
4.	Відображені суми сплаченого податкового кредиту з ПДВ	68	60	644	631
5.	Зарахований придбаний об'єкт до складу нематеріальних активів	–	–	12	154
6.	Нарахована амортизація нематеріальних активів за звітний період	20 та ін.	02-5	23, 91, 92, 93 та ін.	133
7.	Відображена дооцінка нематеріальних активів	04	14	12	423
8.	Відображена величина зносу дооціненого нематеріального активу	14	02-5	423	133
9.	Сплачено постачальнику за придбане майно (цех по переробці відходів виробництва)	76 33	51 76	377	311
10.	Прийнята на баланс дебіторська заборгованість (матеріали)	05	60	201	631
11.	Зараховано на баланс покупця майно придбаного цеху:				
	– основні засоби	01	33	15	377
	– матеріали	05	33	201	377
	– гудвіл негативний	–	–	19	746
	– дебіторська заборгованість підприємства-покупця			12	377
12.	Нарахована амортизація гудвілу	20	02	92	133
13.	Придбаний цех по переробці відходів виробництва (з негативним гудвілом – на відповідну суму) прогнозується на майбутній звітний період із збитками:				
	– сплачені кошти	76	51	377	311
	– негативний гудвіл			377	19

Закінчення таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
14.	Придбане підприємством-покупцем майно зараховано на баланс:				
	– основні засоби	33 01	76 33	15	377
	– готова продукція	40	76	26	377
	– дебіторська заборгованість покупців	62	46	361	719
15.	Гудвіл, частина якого у звітному періоді визнана доходом			19	746
16.	Списання в порядку закриття рахунка № 74, 71			746 719	79 79
	Облік реалізації нематеріальних активів				
1.	Залишкова вартість реалізованого об'єкта	46	04	972	12
2.	На суму зносу	12-5	46	133	12
3.	На суму витрат, пов'язаних з продажем нематеріальних активів	46	51	972	311
4.	Надходження коштів за реалізацію	51	46	311	742
5.	Відображення суми ПДВ	46	68	742	641
6.	Перерахування до державного бюджету	68	51	641	311
7.	Списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	–	–	742	79

2.12. Облік орендованих основних засобів

Облік орендних операцій в Україні регулюється такими нормативними документами:

– Цивільним кодексом України (глава 25);

– Законом України "Про оренду державного і комунального майна" в редакції від 23.12.97 р. (зі змінами і доповненнями, внесеними законами України № 177-XIV від 14 жовтня 1998 р., **№ 685-XVI від 20 травня 1999 р.**);

– Законом України "Про лізинг" № 723/97-ВР від 16 грудня 1997 р. (зі змінами і доповненнями, внесеними Законом України **№ 394-XIV від 14 січня 1999 р.**);

– Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" **№ 283/97-ВР в редакції від 22.05.97 р.** зі змінами і доповненнями;

– Законом України "Про податок на додану вартість" **№ 168/37-ВР від 03.04.97 р.** зі змінами і доповненнями;

– Методикою розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затвердженою постановою Кабінету

Міністрів України **№ 786 від 04.10.95 р.** (зі змінами і доповненнями, внесеними постановою Кабінету Міністрів України **№ 699 від 18.05.98 р.**);

– Постановою Кабінету Міністрів України "Про внесення змін і доповнень до Методики розрахунку та порядку використання плати за оренду державного майна" **№ 75 від 19.01.2000 р.**;

– Роз'ясненням Фонду державного майна України **№ 10-22-8412 від 05.12.95 р.**;

– Постановою КМ **№ 699 від 18.05.98 р.**;

– Листами Державної податкової адміністрації України № 607/11/15-1116 від 22.01.98 р., № 14460/10/15-1117 від 07 12.98 р., **№ 427/7/22-2217 від 11.01.99 р.**;

– Інструкцією про бухгалтерський облік орендних операцій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України **№ 128 від 25.07.95 р.** (зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Мінфіну України **№ 50 від 06.03.98 р.**).

Інструкція регулює бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з передачею і одержанням окремих інвентарних об'єктів основних засобів в оренду (лізинг) на всіх підприємствах та організаціях незалежно від форм власності.

Передача і повернення орендованого об'єкта оформляються Актом про приймання-передачу.

Останнім часом в Україні спостерігається розвиток орендних (лізингових) відносин. Закон України "Про лізинг" № 723/97-ВР від 16.12.97 р., який набрав сили з дня опублікування, тобто з 10.01.98 р., **зі змінами і доповненнями від 14 січня 1999 р.**, визначає механізм здійснення лізингових операцій, а стаття 1 цього Закону дає відповідь на запитання – що таке лізинг? **"Лізинг – це підприємницька діяльність, яка спрямована на інвестування власних або залучених фінансових коштів та полягає** в наданні лізингодавцем у виняткове користування на визначений термін лізингоодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або придбавається ним у власність за дорученням і згодою з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна за умови здійснення лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів". Таким чином, згідно із Законом "Про лізинг" **суб'єктами лізингу можуть бути тільки суб'єкти підприємницької діяльності.**

Поняття оренди розкриває Закон України "Про оренду державного майна" **№ 98/95-ВР від 14.03.95 р.**: "...Оренда являє собою засноване на договорі термінове платне володіння і користування майном, необхідним орендарю для здійснення підприємницької та іншої діяльності". З цього Закону випливає, що **орендні відносини можуть виникати як між суб'єктами підприємницької діяльності, так і між несуб'єктами підприємницької діяльності.**

Об'єктом лізингу може бути будь-яке майно, яке відповідно до законодавства належить до основних засобів. Але в переліку об'єктів лізингу є й обмеження. Так, не можуть бути об'єктами лізингу об'єкти оренди державного майна, крім окремого індивідуально визначеного майна державних підприємств, а також земельні ділянки та інші природні об'єкти.

Об'єктами оренди можуть бути будь-яке рухоме й нерухоме майно, земля. Оренда землі регулюється Земельним кодексом України, Законом України "Про плату за землю" у редакції від 19.09.96 р.

Орендна (лізингова) операція передбачає передачу прав користування окремими інвентарними об'єктами основних засобів іншому суб'єкту (орендарю) на платній основі та на визначений термін.

Оренда, відповідно до статті 2 Закону про оренду, – **це засноване на договорі термінове платне користування майном**, необхідним орендарю для здійснення підприємницької та іншої діяльності.

У договорі обов'язково має бути обумовлений термін дії договору та розмір орендної плати.

Закон про оренду регулює передачу в оренду майна державних підприємств і організацій, а також підприємств, заснованих на майні, що належить Автономній Республіці Крим або перебуває у комунальній власності.

Оренда майна інших форм власності регулюється главою 25 Цивільного кодексу України, договором оренди, а також може регулюватися Законом про оренду.

Об'єктами оренди можуть бути як цілісні майнові комплекси або їхні структурні підрозділи, так і окреме індивідуально визначене майно, яке у свою чергу поділяється на нерухоме (будівлі, споруди, приміщення) і рухоме або інше окреме індивідуально визначене майно (машини, обладнання та ін.).

Орендодавцями такого майна є:

– **Фонд державного майна України** (його регіональні відділення та представництва) – щодо нерухомого державного майна;

– **органи, уповноважені Верховною Радою Автономної Республіки Крим** і органами місцевого самоврядування керувати майном, – щодо нерухомого майна, яке належить Автономній Республіці Крим і перебуває у комунальній власності;

– **підприємства державної і комунальної форм власності** – стосовно іншого окремого індивідуально визначеного майна, а з дозволу Фонду державного майна, Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування – щодо нерухомого майна;

– **підприємства-власники** – стосовно майна підприємств інших форм власності;

– **фізичні особи** – стосовно майна, що належить їм за правом власності.

У зв'язку з внесеними змінами до Закону про оренду для одержання дозволу Фонду державного майна на передачу в оренду нерухомого майна підприємствам державної форми власності **необхідно:**

1) надіслати листа до регіонального відділу Фонду державного майна про дозвіл на укладення договору оренди нерухомого майна, що перебуває на балансі підприємства;

2) до листа додати проект договору (договорів), дозвіл органів управління (міністерства, відомства тощо) на оренду приміщення, звіт про експертну оцінку об'єкта та розрахунок орендної плати за перший місяць оренди.

Орендарями майна можуть бути фізичні та юридичні особи України, іноземні держави, міжнародні організації та особи без громадянства.

Якщо фізична особа має бажання укласти договір про оренду, до його укладання необхідно одержати Свідоцтво суб'єкта підприємницької діяльності.

Відповідно до статті 153 Цивільного кодексу України **договір вважається укладеним, якщо сторонами досягнуто угоди за всіма існуючими умовами, тобто:**

– об'єкт оренди (склад і вартість майна) з урахуванням його індексації;
– термін, на який укладається договір оренди;
– орендна плата з урахуванням її індексації;
– порядок використання амортизаційних відрахувань;
– відновлення орендного майна та умови його повернення;
– виконання зобов'язань;
– відповідальність сторін;
– страхування орендарем взятого ним в оренду майна.

У зв'язку зі змінами частини другої статті 17 Закону про оренду змінилися умови продовження терміну дії договору. Раніше договір вважався продовженим на той же термін і на тих же умовах за відсутності заяви однієї із сторін про припинення або зміну умов договору одразу ж після закінчення його дії. **Тепер після закінчення строку дії договору повинен пройти місяць**, і тоді, в разі відсутності заяви однієї із сторін про припинення або зміну умов договору оренди, він вважається продовженим на той же термін і на тих же умовах, які були передбачені договором.

При здачі в оренду майна підприємства має провадитися інвентаризація основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків. Для проведення інвента-

ризації наказом керуючої організації створюється інвентаризаційна комісія за участю представників орендодавця і орендарів.

При проведенні інвентаризації уточнюють вартість майна, яке передають в оренду, з урахуванням фактичного зносу.

У бухгалтерському обліку на основі даних оцінки **коригують суму нарахованого зносу** за відповідними видами основних засобів. При цьому бухгалтерський запис такий:

Дебет рахунка № 13 "Знос необоротних активів"
Кредит рахунка № 42 "Додатковий капітал"
або
Дебет рахунка № 42 "Додатковий капітал"
Кредит рахунка № 13 "Знос необоротних активів".

Виходячи з уточненої залишкової вартості основних засобів, у договорі оренди визначають строк майбутньої служби основних засобів, які здають в оренду, але не більше нового амортизаційного строку, що відповідає діючим нормам амортизації на повне відновлення.

На основі даних проведеної інвентаризації складають акт передачі в оренду основних засобів, який підписують представники обох сторін: тієї, що передає, і тієї, що приймає. Зазначений акт є додатком до договору про оренду. Аналогічно складають акт передачі відповідно до умов договору залишків оборотних засобів і фінансових ресурсів.

Майно, яке передають в оренду, відображають на день передачі у передаточному бухгалтерському звіті й балансі відповідно до форм річного звіту державного підприємства.

Майно державного підприємства (об'єднання), не взяте в оренду, зберігається на балансі орендодавця.

Річна орендна плата, відповідно до статті 19 Закону про оренду, **не може перевищувати 5% вартості орендованого майна для об'єктів оренди**, які належать державі, Автономній Республіці Крим і органам місцевого самоврядування. Для майна підприємств інших форм власності орендна плата встановлюється за згодою сторін без будь-яких обмежень. Орендна плата включається до складу валових витрат орендаря поряд з виплатою або нарахуванням процентів по боргових зобов'язаннях за умови ведення господарської діяльності платником податку.

Відповідно до пункту 3 Методики **до орендної плати не включаються**: плата за послуги, які згідно з договором оренди зобов'язується надавати орендодавець, а також витрати на утримання орендованого майна. Такі суми сплачуються орендодавцем окремо. Також до суми орендної плати не включаються амортизаційні відрахування і витрати, пов'язані з відшкодуванням витрат орендодавця по сплаті податку на землю.

Орендна плата – це платіж, який вносить орендар орендодавцю незалежно від наслідків господарської діяльності.

Зараховується орендна плата на спеціальні рахунки і використовується для фінансування капітальних вкладень.

Методика розрахунку орендної плати і порядок її використання визначаються Кабінетом Міністрів України. Методика розрахунку залежить від форми власності на орендне майно. Строки внесення орендної плати визначаються договором.

Витрати інвалідів, пов'язані з утриманням об'єкта оренди з метою використання під гаражі для спеціальних засобів пересування, компенсуються за рахунок Фонду України соціального захисту інвалідів у порядку, що визначається Мінпраці та Мінфіном України.

Орендна плата за вищезазначеною Методикою розраховується у такій послідовності: визначається розмір річної орендної плати, який відповідно до законодавства не може перевищувати 5% вартості орендованого майна. З урахуванням розміру орендної плати за перший місяць оренди розраховується розмір орендної плати за наступні місяці оренди.

Розмір річної орендної плати за цілісні майнові комплекси державних підприємств визначається за формулою (ОПр):

$$ОП_р = В_з \times 0{,}05 \times (Ф_п - 0{,}5\ Ф_{нг}) / Ф_{нг} \times (1 + К1) / 100\% \times (1 \pm К2) / 100\%,$$

де **$ОП_р$** – розмір річної орендної плати, грн.;

$В_з$ – вартість залишкова (за балансом, форма № 1) орендованих основних засобів на час оцінки об'єкта оренди, грн.;

$Ф_п$ – фондовіддача підприємства, організації за останній повний календарний рік його роботи у державному секторі;

$Ф_{нг}$ – середня фондовіддача по народному господарству за той же рік;

К1 – процент відновлення основних засобів по галузі (підгалузі) за календарний рік, що передує укладенню договору оренди;

К2 – процент приросту (+) / зменшення (–) обсягу виробництва продукції (надання послуг) по галузі (підгалузі) за останні 12 місяців перед укладанням договору оренди.

Проценти К1 і К2 визначаються за даними Держкомстату.

Якщо результат ділення (Фп – 0,5 Фнг) на Фнг **менший за 0,25, то береться значення 0,25**.

Розмір річної орендної плати у разі оренди окремого індивідуально визначеного майна (крім нерухомого майна)

встановлюється за згодою сторін. Орендодавець може здійснювати експертну оцінку майна, що передається в оренду.

У разі оренди нерухомого майна (крім оренди нерухомого майна бюджетними організаціями та інвалідами з метою використання під гаражі для спеціальних засобів пересування) **розмір річної орендної плати визначається за формулою ($ОП_р$):**

$$ОП_р = В_{ом} \times С_{ор} ,$$

де $В_{ом}$ – вартість орендованого майна, визначена експертним шляхом, грн.;

$С_{ор}$ – орендна ставка, визначена згідно з Додатком № 1 до Методики.

Експертна оцінка вартості об'єкта оренди повинна враховувати його місцезнаходження і забезпеченість інженерними мережами. Результати експертної оцінки дійсні протягом 6 місяців від дня її проведення.

Якщо орендоване нежитлове приміщення є частиною будівлі (споруди), то оцінка вартості цього приміщення провадиться безпосередньо або опосередковано з урахуванням вартості будівлі (споруди) в цілому за формулою:

$$ВО_п = (В_б / П_б) \times П_п ,$$

де $ВО_п$ – вартість орендованого приміщення, яке є частиною будівлі (споруди), грн.;

$В_б$ – вартість будівлі (споруди) в цілому (без вартості підвальних приміщень, якщо вони не експлуатуються орендарем), визначена експертним шляхом, грн.;

$П_б$ – площа будівлі (споруди) в цілому (без площі підвальних приміщень, якщо вони не експлуатуються орендарем), $м^2$;

$П_п$ – площа орендованого приміщення, $м^2$.

Якщо розмір орендної плати за договорами оренди, укладеними після введення в дію Закону України "Про оренду державного майна", **перевищує 5% вартості орендованого майна**, він приймається на рівні 5% від вартості цього майна.

Розмір річної орендної плати за оренду нерухомого майна бюджетними організаціями (в т. ч. з частковим самофінансуванням), **а також інвалідами** з метою використання під гаражі для спеціальних засобів пересування **становить 1 гривню**.

Витрати, включаючи амортизаційні відрахування на утримання нерухомого майна, зданого в оренду одночасно кільком підприємствам, організаціям, і прибудинкової території, розподіляються між ними залежно від наявності, кількості, потужності, часу роботи електроприладів, систем тепловодопостачання, каналізації за спеціальними рахунками, а в неподільній частині – пропорційно розмірові загальної площі, яку займають підприємства, організації.

Розмір місячної орендної плати за перший місяць після укладення договору оренди чи перегляду розміру орендної плати розраховується за формулою:

$$ОП_м = ОП_р / 12 \times І_{і.р.} \times І_м ,$$

де:

$ОП_м$ – розмір орендної плати за перший місяць, грн.;

$ОП_р$ – річна орендна плата, грн.;

$І_{і.р.}$ – індекс інфляції за період з початку поточного року (при оренді нерухомого майна – з дати проведення експертної оцінки) до дати укладання договору оренди або перегляду розміру орендної плати;

$І_м$ – індекс інфляції за перший місяць оренди (або за перший місяць після перерахування орендної плати).

Наприклад, якщо договір оренди цілісного майнового комплексу був укладений у 1998 р., то річна орендна плата розраховується за даними балансу підприємства за 1997 р., $І_{і.р.}$ береться за період з 1 січня 1998 р. Детально ці та подібні питання висвітлено у Роз'ясненнях Фонду державного майна України від 5.12.95 р.

Розмір орендної плати за кожний наступний місяць визначається шляхом коригування розміру місячної орендної плати за попередній місяць на індекс інфляції за поточний місяць.

Орендна ставка і орендна плата у разі оренди нежилих приміщень (будівель) розраховується як добуток вартості орендованого майна на орендну ставку і зональний коефіцієнт. Орендна ставка визначається у процентах до вартості орендованого майна. Її розмір (у межах 5%) мають визначати місцеві Ради народних депутатів або уповноважені ними органи за місцем знаходження об'єкта оренди.

Орендодавці збиткових та низькорентабельних підприємств, відповідно до частини 4 статті 19 Закону України про оренду державного майна, можуть надавати пільги на умовах і в порядку, визначених Кабінетом Міністрів України.

Лізинг (оренда) існує оперативний і фінансовий.

Оперативний лізинг (оренда) – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, який не перевищує термін їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їхньому власникові по закінченні строку дії лізингової (орендної) угоди.

Основні засоби, передані в оперативний лізинг, залишаються у складі основних засобів орендодавця із вказівкою, що це майно передане в оренду (лізинг) і зараховується на позабалансовий рахунок лізингоодержувача (орендаря).

Передані в оперативний лізинг (оренду) основні засоби обліковуються на балансі орендодавця з виділенням у регістрах аналітичного обліку у відокремлену групу з позначкою, що ці інвентарні об'єкти основних засобів передані в оперативну оренду.

Прийняті в оперативну оренду основні засоби зараховуються на позабалансовий рахунок № 01 "Орендовані необоротні активи" за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається у договорі оперативної оренди.

Регістрами аналітичного обліку таких основних засобів слугують копія інвентарної картки цього об'єкта або витяг з інвентарної книги, що повинна бути додана бухгалтерією орендодавця до Акта приймання-передачі орендованих об'єктів. Ці картки (витяги) зберігаються бухгалтерією орендаря окремо. Прийняті в оперативну оренду основні засоби обліковуються в орендаря за інвентарними номерами орендодавця.

На підставі документів, що засвідчують повернення об'єкта орендодавцю, бухгалтерія орендаря списує його з позабалансового рахунка № 01 "Орендовані необоротні активи" та вилучає з картотеки відповідну інвентарну картку (витяг) і зберігає разом з Актом приймання-передачі.

Якщо за умовами договору оперативної оренди основних засобів здійснюються добудова, дообладнання, реконструкція та модернізація об'єкта оренди орендарем, то такі витрати обліковуються як капітальні вкладення і по завершенні робіт зараховуються до складу його власних основних засобів **на рахунок № 10 "Основні засоби"**. При поверненні об'єкта оренди його первісна вартість збільшується орендодавцем на вартість добудови, дообладнання, реконструкції та модернізації з урахуванням нарахованого зносу.

Відповідно до підпункту 8.8.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у разі, коли договір оперативного лізингу (оренди) зобов'язує або дозволяє орендареві здійснювати поліпшення об'єкта оперативного лізингу (оренди), орендар може збільшити (створити) балансову вартість відповідної групи основних засобів на вартість фактично проведених поліпшень такого об'єкта. При цьому орендарем не враховується балансова вартість об'єкта оперативного

лізингу (оренди), за винятком вартості фактично проведених ним поліпшень при застосуванні пункту 8.7 цього Закону.

Законом України "Про лізинг" (пункт 2 статті 15) встановлено, що при оперативному лізингу **всі витрати на утримання об'єкта лізингу, крім витрат, пов'язаних з його експлуатацією і поновленням використаних матеріалів, несе лізингодавець (орендодавець)**, якщо інше не передбачене договором лізингу.

Амортизаційні відрахування при оперативному лізингу здійснює тільки орендодавець, оскільки об'єкт оренди є його безумовною власністю. Це обумовлено підпунктом 8.5.1 статті 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (із внесеними змінами). Балансова вартість відповідної групи основних засобів не зменшується на вартість основних засобів, які надаються платником податку в оперативний лізинг (оренду).

Комунальні платежі не можуть бути включені до складу лізингових платежів.

Якщо згідно з умовами договору обов'язок щодо сплати комунальних витрат покладено на орендаря, то для включення їх до складу валових витрат орендаря необхідно, щоб їх сума (згідно з підпунктом 5.3.9) підтверджувалася відповідними розрахунковими платіжними документами.

Державна податкова адміністрація України **(лист № 14460/10/15-1117 від 07.12.98 р.)** вважає, що вартість комунальних послуг може бути віднесена орендарями до валових витрат за рахунками орендодавців (узгодженими з орендарями щодо кількості отриманих послуг) у випадку їх сплати на окремий спеціальний рахунок орендодавця, передбачений для розрахунків за комунальні послуги, кошти з якого можуть бути використані тільки на ці потреби.

Належну за договором оперативної оренди до сплати суму орендної плати орендар щомісячно відображає записами:

а) при використанні об'єктів для виробничих потреб:

Дебет рахунків № 23, 91, 92, 93, 94

Кредит рахунка № 68 "Розрахунки за іншими операціями";

б) при використанні об'єктів оренди для невиробничих потреб:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво" субрахунок "Обслуговуючі виробництва і господарства"

Кредит рахунка № 68 "Розрахунки за іншими операціями";

в) при використанні об'єктів оренди для будівництва, що здійснюється господарським способом (пункт 9 Інструкції про бухгалтерський облік орендних операцій):

Дебет рахунка № 15 "Капітальні інвестиції"

Кредит рахунка № 68 "Розрахунки за іншими операціями"

Зміст операції	За Планом рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом рахунків з 01.01.2000 р.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Відшкодовані витрати, пов'язані з веденням господарської діяльності, відповідно до пп. 5.5.1 Закону України про прибуток включаються до складу валових витрат у вигляді орендної плати	20, 23, 24, 25, 26, 29, 33, 44	76	23, 91, 92, 93, 94, 15	685
За умови використання основних засобів не для виробничих цілей	81	76	976	685

Відповідно до підпункту 5.5.1 Закону України про прибуток **до складу валових витрат можна включати витрати у вигляді орендної плати**, якщо вони пов'язані з веденням господарської діяльності. Сума орендної плати за орендовані основні засоби, що не використовуються для виробничих цілей, до складу валових витрат не відноситься. У бухгалтерському обліку такі витрати відносяться за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства.

Фінансова оренда (лізинг) – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає придбання орендодавцем на замовлення орендаря основних фондів з подальшим їх передаванням у користування орендарю на строк, що не перевищує строку повної амортизації таких основних засобів з обов'язковою подальшою передачею права власності на такі основні засоби орендареві.

Орендар (лізингоодержувач) за користування об'єктом лізингу вносить періодичні лізингові платежі.

Лізингові платежі включають (відповідно до Закону України "Про лізинг" № 723/97-ВР від 16.12.97 р.):

– суму, яка відшкодовує при кожному платежі частину вартості об'єкта лізингу, що амортизується за строк, за який вноситься лізинговий платіж;

– суму, що сплачується лізингодавцю (орендодавцю) як процент за залучений ним кредит для придбання майна за договором лізингу;

– платіж як винагороду лізингодавцю за отримане у лізинг майно;

– відшкодування страхових платежів за договором страхування об'єкта лізингу, якщо об'єкт застрахований лізингодавцем;

– інші витрати лізингодавця, передбачені договором лізингу.

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції № 233/57-ВР від 22.05.98 р. визначено, що лізингова (орендна) плата, яка сплачується (нараховується) резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента лізингодавця (орендодавця), є доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження в Україні (ст. 13.1).

Оренда об'єктів комунальної власності регулюється Законом України "Про оренду державного майна" № 98/95-ВР (пункт 2 статті 1) від 14.03.95 р., договором оренди, іншими законами.

Для розрахунку розміру орендної плати за орендовані нежитлові приміщення треба керуватись зазначеним Законом України, а також Методикою розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України **№ 786 від 04.10.95 р.** з роз'ясненням Фонду державного майна України **№ 10-22-8412 від 05.12.95 р.** "Щодо змісту і порядку використання плати за оренду державного майна". Розмір орендної плати та її обмеження регулюється органами місцевої влади, яким підпорядковуються ці об'єкти комунальної власності.

Відповідно до статті 2 Закону України **№ 378/96-ВР від 19.09.96 р.** "Про плату за землю" використання землі в Україні є платним. Платниками земельного податку є власники землі та землекористувачі.

Оскільки власниками землі або користувачами є орендодавці приміщень, вони і є платниками земельного податку.

Для сільськогосподарських виробників сплата податку на землю є складовою частиною Загальнодержавного єдиного податку, сплачуваного з моменту введення **станом на 01.01.98 р.**

Облік операцій з оперативного лізингу (оренди) наведений у таблицях 2.2 та 2.3, фінансового лізингу (оренди) – у таблицях 2.4 та 2.5.

На схемі 2.7 наведена взаємодія АРМ бухгалтера з обліку основних засобів з іншими АРМ та інформаційною системою підприємства.

2.13. Кореспонденція рахунків з оперативного лізингу (оренди)

Таблиця 2.2

1. Облік операцій з оперативного лізингу (оренди) в орендодавця – державного підприємства

№ пор.	Зміст операції	За Планом рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Передача основних засобів в оренду (на підставі акта приймання-передачі)	01-2 (Орендовані основні засоби)	01-1 (Власні основні засоби)	10 (Орендовані основні засоби)	10 (Власні основні засоби)
2.	Нарахування амортизації за встановленими нормами по будівлях протягом строку оренди (**для всіх підприємств, крім малих**), які використовують "Вказівки про склад і порядок заповнення облікових регістрів малими підприємствами", затверджені наказом Міністерства фінансів України № 112 від 31.05.96 р., а також крім підприємств з іноземними інвестиціями	23-1 "Витрати на орендні послуги"	86-1 Аморт. фонд "З власних основних засобів"	23 Витрати на орендні послуги	131 Амортизація з власних основних засобів
3.	Одночасно на цю суму	85	02	–	–
4.	**Для малих підприємств** – нараховану амортизацію за встановленими нормами протягом строку оренди	23-1	02-1	23	131
5.	Вказані витрати з рахунка № 23 щомісяця списуються	46-2	23-1	949	23
6.	Одночасно на належну до одержання суму орендної плати (операція з продажу орендних послуг)	76	46-2	377	742
	У ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ ця операція (без ПДВ)	76	48	–	–
	–" – одночасно	48	46-2	–	–
	Різниця на суму ПДВ	76	46-2	–	–
7.	Відображена належна за розрахунком сума податкових зобов'язань з ПДВ	46-2	67-1	742	643
8.	Одержана орендна плата згідно з договором оренди (щомісяця)	51 67-1	76 68	311 643	377 641

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6
9.	на суму прибутку	46-2	80	–	–
	Закриття рахунків	–	–	79 742	949 79
10.	Перерахована сума податкових зобов'язань (з 1.10.98 р. дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ визначається пунктом 7.3, а дата податкового кредиту пунктом 7.4, 7.5 Закону України "Про податок на додану вартість")	68	51	641	311
11.	Після повернення орендодавцю орендованих основних засобів (на первісну вартість)	01-1 (власні)	01-2 (орендовані)	10 (власні)	10 (орендовані)
12.	При поверненні об'єкта оренди орендодавцю первісна його вартість збільшується на вартість добудови, дообладнання, реконструкції і модернізації з урахуванням нарахованого зносу:				
13.	**а) у порядку, передбаченому для обліку придбання і продажу основних засобів, якщо орендодавець відшкодовує вказану вартість орендареві:**				
	13.1. На суму відшкодованої вартості добудови, дообладнання, реконструкції і модернізації	76	51	377	311
	– На суму розрахунків з податкового кредиту з ПДВ	68	67-2	641	644
	13.2. Перераховану орендареві суму витрат орендодавець відображає (з ПДВ)	33	76	15	377
	13.3. На перераховану орендареві суму витрат збільшується первісна вартість поверненого об'єкта оренди в орендодавця:				
	– на державному підприємстві (без ПДВ)	01	85	10	42
	– на суму податкового кредиту з ПДВ	67-2	33	644	15
	13.4. Списування капітальних вкладень (без ПДВ)	93	33	48	15
	13.5. Сума нарахованого орендарем зносу на суму витрат, пов'язану з добудовою, дообладнанням, реконструкцією і модернізацією	85	02	42	131

Закінчення таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6
	– на малих підприємствах:				
	13.6. Збільшення первісної вартості поверненого об'єкта (без ПДВ)	01	33	10	15
	на суму податкового кредиту з ПДВ	67-2	33	644	15
	13.7. Сума нарахованого орендарем зносу на суму витрат, пов'язану з добудовою, дообладнанням, реконструкцією і модернізацією	01	02	10	131
	Використані на витрати, пов'язані з добудовою, дообладнанням, реконструкцією і модернізацією, прибуток, цільові та інші спеціальні кошти	81, 87 96, 98	88-14 88-16	–	–
	б) у порядку, передбаченому для обліку безкоштовного одержання і передачі основних засобів, – якщо вартість орендодавцем не відшкодовується:				
14.	На суму невідшкодованої орендодавцем вартості добудови, дообладнання, реконструкції і модернізації основних засобів, виконаних орендарем	01	88-13	10	424
	14.1. Сума нарахованого зносу орендарем на суму витрат, пов'язану з добудовою, реконструкцією і модернізацією, не відшкодовану орендодавцем	88-13	02	424	131
	14.2. Сума балансової (залишкової) вартості безкоштовно одержаних основних засобів (відповідно різниця невідшкодованої вартості добудови, дообладнання, реконструкції і модернізації основних засобів і нарахованої на неї суми зносу) включається до валових доходів (пункт 4.1.6 Закону № 283/97-ВР "Про прибуток підприємств". Таким чином, у податковому обліку проводка 14 буде відображена:	01	48	–	–
	Одночасно	48	88-13	–	–

Довідка. Фонди заохочення та розвитку, які до 2000 р. обліковували на рах. № 87 "Фонди економічного стимулювання", рах. № 88 "Фонди спеціального призначення", за Національними стандартами припиняють існування, а фактично витрачені на заохочення, соціальний або виробничий розвиток кошти слід відносити на витрати в тому періоді, коли було здійснено відповідні заходи або виплати.

Таблиця 2.3

2. Кореспонденція рахунків з оперативного лізингу (оренди) в орендаря

№ пор.	Зміст операції	За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Зарахований на забалансовий рахунок об'єкт оренди за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, відповідно до договору оперативної оренди (на підставі акта приймання-передачі)	001	–	01	–
2.	Належну за договором оперативної оренди до сплати суму орендної плати орендар щомісяця відображає:				
	а) при використанні об'єктів для виробничих потреб (включається до валових витрат)	20, 23, 24, 25, 26, 44	76	23, 91, 92, 93, 94	685
	б) при використанні об'єктів оренди для невиробничих потреб	29	76	23	685
	в) при використанні об'єктів оренди для будівництва, що здійснюється господарським способом (пункт 9 Інструкції про бухгалтерський облік орендних операцій)	33	76	15	685
	Відображені суми розрахунків з податкового кредиту з ПДВ	67-2	76	644	685
3.	Перерахована орендна плата орендодавцю за договором оренди	76	51	685	311
4.	Одночасно на суму податкового кредиту з ПДВ	68	67-2	641	644
5.	Витрати по добудові, дообладнанню, реконструкції і модернізації, понесені орендарем, обліковуються як капітальні вкладення (на дебеті рахунка № 33) і по завершенні робіт зараховуються до складу власних основних засобів:	93	33	48	15
	а) на всіх підприємствах, крім малих	01	85	10	42
	б) на малих підприємствах	01	33	10	15
6.	Нарахований знос (амортизація) на суму витрат, зарахованих до складу власних основних засобів:				

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6
	а) на всіх підприємствах, крім малих	20, 23, 24, 25, 26, 29, 33, 44	86	23, 91, 92, 93, 94, 15	131
	б) на малих підприємствах	20, 23 та ін.	02	23	131
7.	Вартість витрат добудови, дообладнання, реконструкції та модернізації орендованих основних засобів (з ПДВ), що має бути відшкодована орендодавцем:	76	46-2	685	742
	– нарахування ПДВ	46-2	68	742	641
	– списані фактичні витрати по добудові, дообладнанню, реконструкції та модернізації, понесені орендарем	46-2	20, 23 та ін.	15	23
	– вартість витрат, відшкодована орендодавцем	51	76	311	685
8.	Суми в порядку закриття рахунка 74	–	–	742	79
9.	Закриття рахунків обліку витрат			79	92, 93, 94
10.	Списування з позабалансового рахунка з вилученням інвентарної картки	–	001	–	01

2.14. Кореспонденція рахунків з фінансового лізингу (оренди)

Таблиця 2.4

1. Облік операцій з фінансового лізингу (оренди) в орендодавця

№ пор.	Зміст операції	За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Вартість переданих до фінансового лізингу (оренди) об'єктів основних засобів	11-2 (орендні зобов'язання до надходження)	01 (за групами об'єктів, що передаються в оренду)	161 (заборгованість за майно, передане у фінансову оренду)	104 (за групами об'єктів, що передаються в оренду)

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6
2.	Належна щомісяця до погашення частина вартості об'єктів фінансового лізингу (оренди)	76	11-2 (орендні зобов'язання до надходження)	377	161 (заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду)
3.	Одночасно належну до одержання суму винагороди за фінансовий лізинг (оренду)	76	46-2	377	742
4.	Якщо орендодавець використовував рахунок № 18 "Валові витрати" і рахунок № 48 "Валові доходи", то операція 3 буде відображена	76	48	–	–
	Одночасно	48	46-2	–	–
5.	Витрати, пов'язані із здійсненням орендодавцем діяльності з фінансового лізингу (зарплата, відрахування):				
	а) на суму витрат	20, 23, 24, 25, 26, 44	70, 69 та ін.	949	66, 65 та ін.
	б) списування суми витрат	46-2	20, 23, 24, 25, 26, 44		
6.	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	46-2	67-1	742	643
7.	Різниця між сумами кредитових і дебетових оборотів субрахунка № 462 "Реалізація основних засобів" відображається у складі фінансових результатів від іншої реалізації	46-2	80	–	–
8.	Витрати орендодавця зі сплати процентів за кредит на придбання об'єкта лізингу та його страхування не включаються до складу його витрат, а відображаються безпосередньо на рахунка розрахунків з орендарем	76	51	377	311
9.	Надходження орендної плати та суми відшкодування витрат орендодавця за кредит на придбання об'єкта лізингу і витрат на страхування	51	76	311	377
10.	На суму податкових зобов'язань з ПДВ	67-1	68	643	641

Закінчення таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6
11.	Перерахування до Державного бюджету суми ПДВ	68	51	641	311
12.	По закінченні терміну фінансового лізингу (оренди) об'єкт фінансового лізингу викуповується орендарем по залишковій вартості та на підставі відповідних документів на оплату	76	11-2 (орендні зобов'язання до надходження)	377	161 (заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду)
13.	Орендні операції оподатковуються податком на прибуток за загальною ставкою, визначеною у пп. 10.1 статті 10 Закону про прибуток – 30%; нарахований податок на прибуток	81	68	981 79	641 981
14.	Закриття рахунків обліку витрат	–	–	79	949

Таблиця 2.5

2. Облік операцій з фінансового лізингу (оренди) в орендаря

№ пор.	Зміст операції	За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	На вартість взятих у фінансову оренду об'єктів основних засобів в оцінці, що погоджена з орендодавцем	01-3 (приватизований житловий фонд)	99-2 (зобов'язання з фінансової оренди)	10 (приватизований житловий фонд)	531 (зобов'язання з фінансової оренди)
	Аналітичний облік на рахунка № 531 ведеться за кожним орендодавцем				
2.	Нарахування амортизації основних виробничих засобів, взятих у фінансову оренду всіма підприємствами-орендарями, крім малих підприємств на суму щомісячної орендної плати	20, 23, 24, 25, 26, 29, 33, 44	86-2 (амортизаційний фонд з орендованих основних засобів)	23, 91, та ін.	131

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6
3.	Одночасно на цю ж суму	99-2 (заборгованість з фінансової оренди)	02 (субрахунок обліку зносу орендованих основних засобів)	531 (заборгованість з фінансової оренди)	131 (субрахунок обліку зносу орендованих основних засобів)
4.	Щомісячна сума орендної плати за договором: а) на суму нарахованої амортизації б) на суму винагороди орендодавцю за користування орендованими основними засобами процентів за кредит на придбання орендодавцем об'єктів лізингу та витрат на його страхування	 86-2 20, 44 та ін.	 76 76	 131 949	 685 685
5.	**Підприємства-орендарі** нараховану амортизацію взятих у фінансову оренду основних засобів відображають	20, 23, 44	02	23, 91 та ін.	131
6.	Щомісячна сума орендної плати за договором малими підприємствами-орендарями відображається: а) на суму нарахованої амортизації взятих у фінансову оренду основних засобів; б) на суму винагороди орендодавцю за користування орендованими основними засобами	 99-2 20, 23, 44	 76 76	 531 949	 685 685
7.	Щомісячне погашення заборгованості з орендної плати	76	51	685	311
8.	Перехід об'єктів фінансової оренди у власність орендаря по закінченні терміну договору	01 (субрахунок обліку власних основних засобів)	01-3 (субрахунок обліку основних засобів, взятих у фінансову оренду)	10 (власні основні засоби)	10 (основні засоби, взяті у фінансову оренду)

Закінчення таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6
9.	Одночасно сума нарахованого за час фінансової оренди зносу об'єктів фінансової оренди	02 (відповідний субрахунок обліку зносу орендованих основних засобів)	02 (відповідний субрахунок обліку зносу власних основних засобів)	131 (відповідний субрахунок обліку зносу орендованих основних засобів)	131 (відповідний субрахунок обліку зносу власних основних засобів)
10.	По закінченні строку фінансової оренди об'єкт фінансового лізингу викуповується орендарем за залишковою вартістю на підставі документів на оплату	99-2	76	531	685
11.	**Одночасно** з повним погашенням кредиторської заборгованості використані кошти відображаються всіма підприємствами-орендарями, **крім малих підприємств**, за рахунок джерел фінансування, використовуваних на викуп об'єктів фінансової оренди:				
	а) на суму амортизаційних відрахувань, спрямованих на фінансування таких витрат	86	85	–	–
	б) на суму прибутку (звітного та минулих років) і фондів, спрямованих на фінансування таких витрат	81, 87, 98	85		
12.	**Малі підприємства одночасно** з погашенням кредиторської заборгованості спрямовані на це кошти прибутку і фондів відображають	81, 87, 98	88-14	–	–

Примітка. Втратив чинність пункт 2 листа Міністерства фінансів України "Про бухгалтерський облік окремих господарських операцій" № 18412 від 28.01.92 р.

Розділ 3. Облік виробничих запасів (рах. № 20, 22)

3.1. Організація обліку виробничих запасів. Класифікація. Оцінка

При організації бухгалтерського обліку виробничих запасів потрібно керуватися такими законодавчими та нормативними документами:

– Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **№ 996-XIV від 16 липня 1999 р.**;

– Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" **№ 283/97-ВР в редакції від 22.05.97 р.**, зі змінами і доповненнями;

– Законом України "Про податок на додану вартість" **№ 168/97-ВР від 3 квітня 1997 р.**, зі змінами і доповненнями;

– Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (затверджено наказом Міністерства фінансів України **№ 246 від 20.10.99 р.**, зареєстровано в Міністерстві юстиції України за **№ 751/4044 від 2.11.99 р.**);

– Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" (затверджено наказом Міністерства фінансів України **№ 237 від 08.10.99 р.**, зареєстровано в Міністерстві юстиції України за **№ 725/4018 від 25.10.99 р.**);

– Вказівками про склад і заповнення облікових регістрів малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України **№ 112 від 31.05.96 р.**;

– Інструкцією про порядок реєстрації виданих, повернених і використаних довіреностей на одержання цінностей **№ 99**, затвердженою наказом Міністерства фінансів України **від 16.05.96 р.**;

– Наказом Міністерства фінансів України "Про зміни і доповнення до Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернених і використаних довіреностей" **№ 226 від 18.10.96 р.**;

– Наказом Міністерства статистики України "Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" **№ 193 від 21.06.96 р.**;

– Наказом Міністерства статистики України "Про затвердження типової форми первинного обліку" **№ 192 від 21.06.96 р.**;

– Типовими нормами безоплатної видачі спеціального одягу працівникам сільського та водного господарства, елеваторної, борошномельно-крупяної і комбікормової промисловості (затверджено наказом Комітету з нагляду за охороною праці України; типові норми набули чинності з 1 січня 1999 року).

Стандарт 9 "Запаси" дає визначення запасів.

Запаси – це активи, які:

1) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для потреб бухгалтерського обліку запаси включають: сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб, незавершене виробництво у вигляді незакінчених технологічних процесів.

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

Згідно із Стандартом 9 до запасів належать:

– **сировина**, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби;

– **незавершене** виробництво;

– **готова** продукція;

– **товари**;

– **МПШ** (які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік);

– **молодняк тварин** і тварин на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарств, якщо вони оцінюються згідно з даним Стандартом.

У собівартості промислової продукції частка витрат матеріалів становить близько 50,0%, а в деяких галузях промисловості (наприклад, хімічній, текстильній, харчовій) сягає 80,0–85,0%. Тому питанням обліку виробничих запасів має приділятися серйозна увага.

Для забезпечення безперебійної роботи виробництва на складах підприємства завжди мають бути виробничі запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства. У складських приміщеннях підприємств здійснюються операції по збереженню виробничих запасів, що надходять, а також відпуску їх у виробництво. Бухгалтерський облік має забезпечити контроль за залишками, надходженням і витратами виробничих запасів на складі, що є важливою умовою для забезпечення збереження власності підприємства.

Важливою умовою правильної організації обліку виробничих запасів є їхнє правильне групування. На різних підприємствах виробничі запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва. Так, наприклад, дошки на меблевій

фабриці створюють основу готової продукції – меблів, а на машинобудівному, цукровому підприємствах дошки використовуються для поточного ремонту будівель тощо, безпосередньої участі у виробництві готової продукції не беруть. Тому важливо правильно згрупувати (класифікувати) матеріальні цінності на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва.

За призначенням матеріали групуються таким чином.

1. Сировина й основні матеріали. До них належать предмети праці, що входять до складу вироблюваних продуктів і становлять їх основу (наприклад, бавовна для виробництва пряжі, метал для виробництва станків, залізна руда для виробництва чавуну тощо); обліковуються на активному рахунку № 201 "Сировина і матеріали", замість рах. № 05.

2. Допоміжні матеріали. До них належать матеріали, які або приєднуються до основних матеріалів, щоб надати їм визначеної якості (наприклад, фарба для цукерок у кондитерському виробництві або фарба для фарбування вовни), або знаряддя виробництва, що витрачаються в процесі роботи (наприклад, мастильні матеріали, обтиральні), або ті, що витрачаються для обслуговування процесу виробництва (наприклад, канцелярське приладдя, бланки обліку, електричні лампочки тощо). Допоміжні матеріали також обліковуються на субрахунку № 201 "Сировина і матеріали".

3. Паливо. Економічно цей вид матеріалів належить до допоміжних матеріалів, але відокремлюється в обліку у зв'язку з його значною роллю у народному господарстві і великою часткою у загальних витратах матеріалів.

Паливо може використовуватися:

а) для технологічних потреб, коли воно використовується безпосередньо у технологічному процесі і зумовлює якісну зміну матеріалів (наприклад, у ливарному цеху паливо сприяє перетворенню чавуну на рідкий метал);

б) для енергетичних потреб, коли паливо сприяє виробітку теплової енергії (наприклад, паливо, що спалюється в топках під котлами, у печах та інших теплосилових агрегатах);

в) для господарських потреб (наприклад, для опалення приміщення цехів, контори підприємства, житлових будинків тощо).

Обліковується паливо на рахунку № 203 "Паливо".

4. Тара і тарні матеріали, до якої належать предмети, призначені для пакування продукції: пляшки, ящики, мішки тощо (як порожня, так і та, що перебуває під матеріалами і готовою продукцією). Обліковується тара на рахунку № 204 "Тара і тарні матеріали", замість субрахунка № 05-4.

Тара, призначена для виробничих або господарських потреб, належить до основних засобів або малоцінних предметів

залежно від терміну служби або вартості (наприклад, ящики для зберігання сипучих тіл у цеху).

Тара одноразового використання в особливу групу не відокремлюється і входить до собівартості матеріалів (наприклад, жерстяні банки з фарбою).

5. Будівельні матеріали. До них належать будівельні матеріали, конструкції і деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються (реконструюються), капітальних вкладень, інші матеріальні цінності, призначені для потреб капітального будівництва. Ці матеріальні цінності обліковуються на субрахунку № 205 "Будівельні матеріали".

6. Запасні частини для проведення ремонтів – це окремі запасні частини машин, обладнання, транспортних засобів, призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин тощо, і такі, що не належать до основних засобів. Обліковуються на субрахунку № 207 "Запасні частини".

7. Тварини на вирощуванні та відгодівлі. До цієї групи належать: молодняк тварин (за видами, статтю, віком), дорослі тварини, що перебувають на відгодівлі і в нагулі, птиці (за видами), звірі (за видами), кролі, сім'ї бджіл, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації (без постановки на відгодівлю). Облік цієї групи здійснюється на рахунку № 21 "Молодняк тварин на вирощуванні та відгодівлі".

8. Матеріали сільськогосподарського призначення. До складу цієї групи входять: насіння, корми, посадковий матеріал як власного виробництва, так і куплені.

Обліковуються складові цієї групи на субрахунку № 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення".

9. Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Облік ведеться на рахунку № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

У деяких галузях промисловості, наприклад, машинобудуванні, підприємства купують в порядку виробничої кооперації напівфабрикати (наприклад, деталі, які підлягають подальшій обробці або витрачаються безпосередньо на збирання готової продукції). У цих випадках напівфабрикати розглядаються як основні матеріали.

Важливою умовою правильної організації обліку матеріалів є розробка номенклатури матеріалів.

На підприємствах кожна група матеріалів може складатися із сотень і тисяч назв, сортів, розмірів. Для раціонального обліку матеріалів, який би сприяв оперативній роботі, плануванню та бухгалтерському обліку, необхідно розробити деталізоване групування матеріалів. З цією метою на підприємствах перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікується за визначеною ознакою. **Матеріали поділяються**

на групи (наприклад, кольорові метали, чорні метали тощо). **Кожна група поділяється на підгрупи** (наприклад, група чорних металів на прокат, вуглецева сталь, мартенівська, легована сталь тощо). **У межах кожної підгрупи матеріали** в свою чергу **групуються за** профілем, маркою, сортом, а потім за розміром та ін.

За кожною назвою, сортом, розміром матеріалів закріплюється постійний шифр, що має бути проставлений на всіх документах, пов'язаних з обліком матеріалів. Цим шифром користуються також в аналітичному обліку.

Перелік матеріалів, згрупованих за характерною для них ознакою і відповідним чином зашифрованих із зазначенням одиниці виміру, називається номенклатурою матеріалів.

На кожному документі на надходження або витрату матеріалів мають бути вказані не лише назва матеріалу, а й його номенклатурний номер.

Однією з важливих умов правильної організації обліку матеріалів є попередня розробка норми запасу матеріалів по кожному номенклатурному номеру і норм витрат кожного виду матеріалів на кожний вид вироблюваної продукції, що необхідно для контролю за станом залишків матеріалів на складах підприємства в межах потреб, а також за правильним їх використанням у виробництві.

Таким чином, **необхідними умовами правильної організації обліку запасів є:**

- правильна організація складського господарства;
- наявність інструкції з обліку запасів;
- правильне групування (класифікація) запасів;
- розробка номенклатури запасів;
- розробка норм запасу і норм витрат запасів.

Сировина, основні та допоміжні матеріали, паливо, куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, запасні частини, тара, що використовується для пакування і транспортування продукції (товарів), інші матеріальні ресурси відображаються в обліку і звітності за їх фактичною собівартістю, давальницька сировина відображається по балансу за цінами, зазначеними у договорі.

Поточний облік матеріалів здійснюють частіше не за фактичною собівартістю, а за раніше встановленими цінами (наприклад, за минулий місяць).

Обліковими цінами можуть бути оптові ціни промисловості, договірні тощо.

Фактична собівартість матеріальних ресурсів визначається, виходячи з витрат на їх придбання, включаючи оплату процентів за придбання в кредит, наданий постачальником цих ресурсів, націнку (надбавку), комісійну винагороду, сплачену постачальником і зовнішньоекономічним організаці-

ям, вартість послуг товарних бірж, митні збори, витрати на транспортування, зберігання і доставку, що здійснюються сторонніми організаціями.

3.2. Документальне оформлення надходження запасів на склад і відпуску зі складу

У процесі документального оформлення первинного обліку запасів необхідно користуватися відповідними нормативними документами (див. пп. 3.1).

Матеріальні, сировинні та паливні ресурси є одними з найважливіших на підприємстві, тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Основними типовими документами з оприбуткування та видачі матеріалів є Накладні, Товарно-транспортні накладні, Прибуткові ордери, Акти про приймання матеріалів тощо. (Наведено у розділі 4, п. 4.1 частини I).

Матеріали, що надходять на склад, ретельно перевіряють, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Якщо не виявлено розходжень, матеріали приймають. При цьому можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника або шляхом виписування Прибуткового ордера. У першому разі на одному примірнику документа (постачальника), який підписує матеріально відповідальна особа, ставлять штампи прийому, у другому – оформлюють прибутковий ордер (ф. М-4, табл. 3.1). Прибуткові ордери використовуються для кількісно-сумового обліку матеріалів, що надходять від постачальників або з переробки.

У випадках, коли є розбіжності кількості та якості з даними супроводжуючих документів постачальника, а також для матеріалів, що надійшли без платіжних документів, складають "Акт про приймання матеріалів" (типова форма № М-7, табл. 3.2).

Акт складається комісією, яка призначається керівником підприємства і до якої входять завідуючий складом, представник відділу постачання (або відповідальна особа) та ін. У цій комісії обов'язковою є участь представника, а за його відсутності (наприклад, у зв'язку з великою віддаленістю) – представника іншої незацікавленої організації. Акт складається у двох примірниках. Цей Акт є підставою для оприбуткування бухгалтерією фактично прийнятих матеріалів. Прибутковий ордер при цьому не заповнюється.

Таблиця 3.1

Типова форма № М-4
Затверджена наказом Мінстату України
№ 193 від 21.06.1996 р.
Код за УКУД _____

МП "Металіст"
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Прибутковий ордер № *28*

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник		Кореспондуючий рахунок						Номер супровідного документа
				найменування	код	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку					
	16.02.2000 р.		1	*Завод "Центролит"*		*051*						*648*

Матеріальні цінності			Одиниця виміру		Кількість		Ціна грн	Сума, грн.	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картотекою
найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний №	код	найменування	за документом	прийнято фактично					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
лиття сталеве	*051001*	*кг*		*4800*	*4800*	*1,35*	*6480*		*24*	
лиття чавунне	*051002*	*кг*		*3500*	*3500*	*0,90*	*3150*		*32*	

Синтетичний рахунок для віднесення зносу _____ код _____
по МШП _____
Прийняв _____ *Сватко Г.І.* Здав _____ *Осипенко В.П.*

Таблиця 3.2

МП "Металіст"
(підприємство, організація)

Типова форма № М-7
Затверджена наказом Мінстату України
№ 193 від 21.06.1996 р.
Код за УКУД _____

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Затверджую
Керівник підприємства
Нинюк Марія Антонівна
(підпис, прізвище, ім'я, по батькові)
"*16*" *червня* 2000 р.

Акт № 26
Про приймання матеріалів

Номер документа	Дата складання
	16 червня 2000 р.

Місце складання акта *м. Луцьк*
Початок прийняття *10 год. 25 хв.* Закінчення прийняття *12 год. 10 хв.*
Прийнято та оглянуто вантаж, що прибув за рахунком № *1880* "*14*" *06* 2000 р.
Посвідчення про якість (сертифікат) № *165* зі станції (пристані) *Миколаїв*
за супровідним транспортним документом № *195* у вагонах № *123160*
" *9* " *червня* 2000 р.
відправник *Лакофарбовий з-д м. Миколаєва, вул. Паркова, 5*
(найменування та адреса)
Одержувач _____
(найменування та адреса)
Постачальник _____
(найменування та адреса)
Дата відправки продукції зі станції (пристані, порту) чи зі складу відправника "*13*" *червня* 1999 р. Договір № *36* від "*15*" *січня* 2000 р. на поставку продукції.
Дата та номер телефонограми чи телеграми про виклик відправника (заготівельника) "*18*" *червня* 2000 р.
За супровідними транспортними документами значилося:

Знак, марка, пломба	Кількість місць	Вид упаковки	Найменування продукції, товару (вантажу) чи номери контейнерів	Маса вантажу		Особливі відмітки відправника за накладною
				від-правника	дороги, пристані	
05203	*15*	*діжки*	*фарба олійна*	750	*750*	*немає*
05204	*20*	*діжки*	фарба емалева	600	*600*	*немає*

Дата та час (год., хв.)

Прибуття на станцію (пристань, порт) призначення	Видача вантажу органом транспорту	Розкриття вагона та інших транспортних засобів	Доставка на склад одержувача
17 червня	*18 червня*	*18 червня*	*18 червня*
16 год.	*9 год. 30 хв.*	*9 год. 30 хв.*	*12 год.*

2-га сторінка форми № М-7

Умови зберігання на складі одержувача _____
Стан тари та упаковки на момент огляду продукції _____
Кількість продукції, якої не вистачає _____
(визначено зважуванням, рахуванням місць, обміром та ін.)
Інші дані _____

3-тя сторінка форми № М-7

Матеріальні цінності		Одиниця виміру		За документами				Фактично виявлено				Порядковий номер запису за складською картотекою	Брак та бій		Нестача		Надлишки		Номер паспорта
найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	сорт	кількість	ціна	сума	сорт	кількість	ціна, грн.	сума, грн.		кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**
Фарба олійна	*05203*	*кг*							*715*	*1,7*	*1215,5*		–	–	*35*	*59,5*			
Фарба емалева	*05204*	*кг*							*550*	*1,5*	*825,5*		–	–	*50*	*75,0*			

4-та сторінка форми № М-7

Висновок комісії: *Вартість нестач фарби на суму 134 грн. 50 коп. віднести за рахунок постачальника*
Додаток. Перелік документів, що додаються _____

З правилами прийняття матеріальних цінностей за кількістю, якістю та комплектністю всі члени комісії ознайомлені та попереджені про те, що вони несуть відповідальність за підписання акта, який містить дані, що не відповідають дійсності.

товарознавець	✓	*Перетятько Микола Васильович*	*№ 47 від 15 січня 2000 р.*
(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)	(номер та дата видачі документа про повноваження та назва організації, яка видала документ)
начальник вантажбюро	✓	*Василенко Ніна Іванівна*	*№ 51 від 15 січня 2000 р.*
(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)	(номер та дата видачі документа про повноваження та назва організації, яка видала документ)

експедитор	✓	*Слободян Наталія Геннадіївна*	*№ 9 від 15 січня 2000 р.*
(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)	(номер та дата видачі документа про повноваження та назва організації, що видала документ)

Матеріальні цінності прийнято та оприбутковано "*16*" *червня* 2000 р.
Комерційний акт №___ від "__"_____20__ р.
Завідуючий складом *Сватко Ольга Марківна*

При одержанні вантажів із залізничної станції експедитор повинен перевірити відповідність кількості місць, що надходять, і знаків маркування на них з даними супровідних документів. Якщо вантаж прибув у справному вагоні без ознак злому, експедитор повинен домагатися вибіркової перевірки маси і стану прибулих матеріалів.

Якщо при прийманні вантажу буде встановлено розходження з даними, зазначеними у транспортних документах, або виникнуть питання щодо цілісності вантажу (зірвана або пошкоджена пломба), складають комерційний акт. Цей акт є основою для подання претензій до залізниці або пароплавства про відшкодування збитків.

Матеріальні цінності, що надійшли від постачальника автомобільним транспортом, оприбутковуються на склад на підставі Товарно-транспортної накладної, одержаної від вантажовідправника (табл. 3.3).

У випадках, якщо матеріальні цінності, наприклад, листове залізо, надходять в одній одиниці виміру (за вагою), а витрачаються в іншій (за рахунком), то його оприбуткування, зберігання і відпуск необхідно відображати у всіх документах у двох одиницях виміру.

У разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання виписує наказ складу про прийом вантажу без документів. Завідуючий складом здає накази до бухгалтерії разом з прибутковими ордерами.

Для одержання матеріалів від одногороднього постачальника покупець повинен видати експедитору (або представнику відділу постачання) Довіреність т.ф. № М-2 (табл. 3.4), зареєстровану у журналі реєстрації довіреностей (табл. 3.5). Необхідно налагодити суворий контроль за своєчасним оприбуткуванням матеріалів та поверненням невикористаних доручень.

При дрібних купівлях матеріалів готівкою (наприклад, канцелярського приладдя) підзвітна особа зобов'язана здати матеріали на склад, а комірник на рахунку постачальника повинен поставити відмітку про дату, номер прибуткового ордера і підпис.

Таблиця 3.3

Типова форма № М-6

Товарно-транспортна накладна №

"*25*" *червня* 2000 р.
До шляхового листа № *641*
від "*25*" *червня 2000* р.
Автотранспортна контора № 5
(найменування автогосподарства)
№ автомобіля *ДАІ ОЖ-12-63*
Водій *Омельченко І. І.*
Вантажник *Гальчинський О. П.*
(прізвище, ім'я, по батькові)

Вид операції	Склад відправника	Склад одержувача	Шифр вантажовідправника	Шифр вантажоодержувача
2	3	1	116	215

Вантажовідправник *Одеська контора "Постмаш"*
(назва, адреса)
№ 28032 м. Одеса, міське відділення
(номер рахунка і місцезнаходження банку)
Адреса пункту відправлення *вул. Петренка, 28*
Вантажоодержувач *МП "Металіст" м. Київ, вул. Гриневича, 21*

Основа (договір, замовлення) № *115* від "*8*" *травня* 2000р.

Номенклатурний №	Назва, сорт, розмір	Одиниця виміру	Кількість: належить відпустити	Кількість: відпущено	Ціна, грн.	Сума, грн.	Порядковий № запису у складській картотеці	Вага, включаючи тару, тонн	Вид пакування і спосіб навантаження
05204	*фарба емалева*	*кг*	*100*	*100*	*1,5*	*150,0*	*29*	*1,2*	*в банках*
051001	*лиття сталеве*	*кг*	*150*	*150*	*1,35*	*202,5*	*42*	*0,15*	*навалом*
05102	*лиття чавунне*	*кг*	*1500*	*1500*	*0,9*	*1350,0*	*38*	*1,5*	*навалом*
				Всього		*1702,5*			
				Націнка		*102,15*			
				Транспортні витрати		*51,5*			
				Всього		*1856,15*			

Всього відпущено *три* найменувань
на суму *одна тисяча вісімсот п'ятдесят шість грн. 15 коп.*
Відпуск дозволив *Мостенко І.М.*
(підпис)

"*25*" *червня* 2000 р.
Головний бухгалтер *Небильцова В.М.*
(підпис)

Вантаж до перевезення прийняв шофер (експедитор) *Єфімович Л.С.*
(підпис)

Одержав *Скоморохова С.Ю.*
(підпис)

Таблиця 3.4

МП "Металіст"
(підприємство-одержувач і його адреса)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ *03796426* Бланк суворої звітності
"Прогрес " Типова форма № М-2
(підприємство-платник і його адреса)
рахунок *26008200143001* МФО ____ Довіреність дійсна до *20 березня*
Миколаїв АПБ 2000 р.
(найменування банку)

ДОВІРЕНІСТЬ ВАЖ серія № 916167

Дата видачі *11 березня* 2000 р.

Видано *Рукоманову В'ячеславу Михайловичу*
(посада, прізвище, ім'я, по батькові)
Документ, що засвідчує особу *паспорт*
серія *IV-МА* № *630140* від *01.12.1992* р.
Виданий *ВВС Братського райвиконкому*
(ким виданий документ)
На отримання від *Одеської контори заводу "Постмаш"*
(найменування організації постачальника)
цінностей *за нарядом № 426, 19 березня 2000 р.*
(№ і дата наряду)

Зворотний бік бланка
Перелік цінностей, які належить отримати:

№ пор.	Найменування цінностей	Одиниця виміру	Кількість (словами)
1.	*Фарба емалева*	*кг*	*двісті*

Підпис ✓ засвідчую
(зразок підпису особи, що одержала довіреність)

Керівник підприємства *Рукоманов В.М.*

Головний бухгалтер *Ващенко Г.О.*

Місце печатки

Таблиця 3.5

(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ
Код за УКУД

Типова форма № М-3
Затверджена наказом Мінстату України № 193 від 21.06.1996 р.

Журнал реєстрації довіреностей *за 2000 рік*

Типова форма № М-3

№ довіреності	Дата видачі	Термін дії довіреності	Посада, прізвище особи, якій видана довіреність	Найменування постачальника	Ким довіреність підписана	Найменування і кількість товарно-матеріальних цінностей	Підпис особи, що одержала довіреність	Відмітка бухгалтерії про виконання довіреності
916167	*11.03*	*20.03*	*зам. директора Рукоманов В.М.*	*Одеська контора "Постмаш"*	*керівником підприємства*	*фарба емалева, 200 кг*	✓	*Прибутковий ордер № 28*

Необхідно щоденно одержувати в банку Рахунки-фактури ф. № 868 (табл. 3.6), перевіряти їх відповідність надходженню матеріальних цінностей на склад підприємства (відділ постачання) і контролювати своєчасність їх оплати (фінансовий відділ підприємства, а на малому підприємстві — головний бухгалтер).

За умови тривалої відсутності й перебування в дорозі матеріальних цінностей потрібно вживати заходів до розшуку вантажу.

Контроль за своєчасним надходженням матеріалів здійснюється відділом постачання і бухгалтерією, а вживання оперативних заходів щодо розшуку вантажу покладається на відділ постачання, менеджера тощо.

Необхідно забезпечити своєчасне оформлення надходження матеріалів, за цим мають слідкувати працівники бухгалтерії (матеріальний відділ або головний бухгалтер малого підприємства).

На практиці трапляються випадки, **коли виробничі запаси надходять до складу без рахунків-фактур постачальників. Такі поставки називають невідфактурованими**. Бухгалтерія повинна організувати окремий облік розрахунків за ці матеріали і вжити заходів до своєчасного одержання рахунків від постачальників.

У разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання виписує Наказ про прийняття вантажів без документів до складу (табл. 3.7). Завідуючий складом подає накази бухгалтерії разом з прибутковими ордерами.

Таблиця 3.6

Ф. № 868

Постачальник *ЧП "Екстріон"*

Адреса *Київ-20, вул. Лютеранська, 20*

Р/рахунок № *260005789314*

в *ОПЕРу банку "Україна" МФО 321574*

ЄДРПОУ *00334770*

РАХУНОК-ФАКТУРА

№ *315*

від *"24" листопада* 2000 р.

до платіжної вимоги

№

Вантажовідправник	Склад	№ опер.	Шифр покуп.
він же			
Ст. відправлення	Розпорядження про оплату або відмовлення від акцепту		

Реквізити платника *ТОВ "Майстер"*
Р/рахунок 260012729348
в АКБ "Київ-Приват"
МФО 322516 ОКПО 30123521

Вантажоодержувач *він же*

Ст. призначення Кільк місць Вага

Договір-замовлення	Дата відвантаження	Спосіб відправл. та № кв./накл.
дог. 15/2 від 23.11.99	*27.11.99*	

Доповнення

Найменування	Од. вим.	К-сть	Ціна	Сума
Мінеральне покриття	м	*36*	*15,31*	*551,16*
Крім того ПДВ:				*110,23*
Всього до сплати:				661,39

(Шістсот шістдесят одна гривня 39 коп.)

Всього *Шістсот шістдесят одна грн. 39 коп.*

Директор _____ Гол. бухгалтер _____

Таблиця 3.7

Наказ про прийняття вантажів без документів до складу № *1*

Прийняти матеріали, що надійшли без документів від заводу "Метеорит", залізнична накладна № *649*

Найменування матеріалу	Кількість
Фарба емалева	*200 кг*

Начальник відділу постачання *Пилипенко О.В.*
(підпис)

Члени приймальної комісії *Гоменюк О.О., Хапьорська І.П., Мельник Т.М.*
(підписи)

Матеріали прийняті
Прибутковий ордер № *617*
Акт № *5*

На складі також можуть надходити запаси із своїх цехів – це продукція власного виготовлення і зайві одержані й невикористані матеріали, а також матеріали, одержані від ліквідації основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, браку у виробництві та відходи. Ці матеріали **оприбутковують на складі за допомогою накладної** (табл. 3.8). Накладна складається матеріально відповідальною особою складу (цеху), що здав цінності, у двох примірниках, один з яких слугує складу (цеху), що здав матеріальні цінності, підставою для списування цінностей, а другий – складу (цеху) для оприбуткування цінностей.

Накладна на повернення із цеху на склад матеріалів, не використаних у виробництві, виписується тільки в тому разі, якщо ці матеріали були відпущені не за лімітно-забірною карткою, оскільки у ній передбачено облік повернення матеріалів, відпущених у виробництво.

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво – це відпуск їх безпосередньо для виготовлення продукції, а також на ремонтні та господарські потреби.

Матеріали у виробництво повинні відпускатися відповідно до лімітів, встановлених на підставі норм витрат запасів на одиницю виробу, а також плану випуску продукції на місяць.

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб, є лімітно-забірні картки (Т.ф. М-8, табл. 3.9), накладні-вимоги (табл. 3.8).

Накладні-вимоги являють собою єдність розпорядчого і виправдного документів і використовуються для одноразового відпуску матеріалів. Відпуск матеріалів, що повторюються, можна оформляти лімітно-забірними картками, що об'єднують у собі розпорядчий документ, який містить ліміт (граничну кількість) відпуску, й накопичувальний виправдний документ, що підтвер-

джує багаторазовий відпуск матеріалів зі складу в рахунок ліміту. **Лімітно-забірні картки** заповнюються планово-виробничим відділом напередодні одержання матеріалу (місяця) і візуються відділом постачання (на малому підприємстві – заступником директора). Використовують також лімітно-забірні картки типової форми № М-28 і № М-28а (при будівельних роботах).

У лімітно-забірних картках зазначається місячний ліміт відпуску даному цеху (фізичній особі – робітникові) матеріалів певного номенклатурного номера (або декількох номерів).

Ліміт визначається виходячи з виробничої програми цеху та діючих норм витрат матеріалів з урахуванням існуючих у цехах залишків невикористаних матеріалів на початок місяця. Ліміт може встановлюватися на кожне замовлення окремо.

Лімітно-забірні картки виписують у двох примірниках: один до початку місяця передається цеху-споживачу, другий – складу. Бажано друкувати їх на папері різного кольору, щоб чіткіше відрізняти примірник цеху від примірника складу.

Таблиця 3.8

МП "Металіст"
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Типова форма № М-11
Затверджена наказом Мінстату України
№ 193 від 21.06.1996 р.
Код за УКУД _____

Накладна-вимога
на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів

Номер документа	Дата складання	Код		
		виду операції	відправника	одержувача
68	*20 червня 2000 р.*	*1*		

Підстава *заява*

Кому *цеху № 1* Через кого *Семко Л.А.*

Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна, грн.	Сума, грн.	Інвентарний номер	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картотекою
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	відправлено (належить відпустити, затребувано)	прийнято (відпущено)					

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
20	*206*	*фарба олійна*	*05203*	*кг*		*30*	*30*	*10,0*	*300*	–	✓	*28*

Всього відпущено *одне* (словами) найменувань, на суму *триста грн.* (словами)

Відпуск дозволив *Гаркавенко О.А.* Головний бухгалтер *Литвинчук Л.С.*

Здав (відпустив) *Касьянова Л.В.* Прийняв (одержав) *Гончарова Є.Г.*

Таблиця 3.9

_____
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Типова форма № М-8
Затверджена наказом Мінстату України
№ 193 від 21.06.1996 р.
Код за УКУД _____

Лімітно-забірна картка

Номер документа	Місяць, рік	Код			Кореспондуючий рахунок	
		виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
109	*червень 2000 р.*	*3*				

Матеріальні цінності		Одиниця виміру	
Найменування, сорт, розмір, марка	Номенклатурний номер	Код	Найменування
лиття сталеве	*0516*	*кг*	

Ліміт	Порядковий номер запису за складською картотекою	Всього відпущено з урахуванням повернення	Ціна, грн.	Сума, грн.
2000		*1750*	*1,35*	*2362,5*

Дата	Кількість	Залишок ліміту	Підпис завідуючого складом або одержувача
3.06.	*500*	*1500*	✓
9.06	*500*	*1000*	✓
21.06	*500*	*500*	✓
27.06	*500*	–	✓
	повернуто		
30.06	*250*	*250*	

Ті лімітно-забірні картки, що видаються, реєструються відділом постачання у реєстрі, копія якого після роздачі карток здається до бухгалтерії для контролю за своєчасною здачею лімітно-забірних карток бухгалтерії (бухгалтеру).

Завідуючий складом (чи комірник) робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок (сальдо) невикористаного ліміту. Факт відпуску підтверджується двома підписами: завідуючого складом і одержувача матеріалів.

По закінченні місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здають до бухгалтерії.

Відпуск матеріалів на сторону виконується на підставі договорів, нарядів та інших документів і письмового розпорядження керівника підприємства.

Відпуск, як і надходження матеріалів, оформлюють також товарно-транспортною накладною (за потребою).

Внутрішнє переміщення матеріалів зі складу на склад оформлюють також накладною-вимогою типової форми № М-11 (табл. 3.8), як і здачу відходів виробництва на склад і повернення невикористаних у виробництві матеріалів.

У відділі постачання підприємства-покупця провадять оперативний облік виконання договорів постачальниками і покупцями матеріалів. У цьому разі відкривають спеціальний журнал обліку надходження вантажів, в якому відділ постачання зобов'язаний: зареєструвати всі документи вантажів, що надходять; перевірити відповідність даних документів постачальника договору; відмітити реалізацію фондів; передати уповноваженій особі розпорядження на одержання і доставку вантажу (у разі надходження матеріалів залізницею або водним шляхом); передати первинні документи до бухгалтерії або фінансового відділу.

Таким чином, **постачання кожного підприємства матеріальними ресурсами являє собою єдність двох процесів**:

а) транспортування і доставку на підприємство замовлених і закуплених матеріальних ресурсів на підставі відповідної первинної документації;

б) оформлення заборгованості й оплати постачальникам одержаних від них матеріальних цінностей.

Підприємство-покупець зобов'язане проконтролювати доставку вантажу, організувати його приймання і вивантаження, відповідне зберігання на складі або в інших місцях. Відповідальність за доставку вантажу та його зберігання в дорозі несе організація, що перевозить вантаж на підставі належно оформлених транспортних документів.

Покупець приймає вантаж за кількістю і якістю на своєму складі. Можливе також одержання вантажу самовивозом, коли представник покупця одержує вантаж на складі постачальника за довіреністю, вивозить його своїм транспортом. Відповідальність покупця за одержані матеріальні цінності виникає з моменту підписання його представником товарних документів на одержання вантажу.

Придбання матеріальних цінностей в натурі завершується після їх надходження і оприбуткування на склад покупця.

3.3. Облік запасів на складі

Облік запасів є однією із трудомістких ділянок облікової роботи на підприємстві.

Складський облік матеріалів – це сортовий, кількісний оперативно-технічний облік. Здійснюється облік матеріалів на складі за допомогою карток за формою № М-12 (табл. 3.10). Картки складського обліку матеріалів відкриваються в бухгалтерії й віддаються під розписку у реєстрі, де вказуються дата видачі, кількість карток, їх реєстраційні номери і підпис одержувача. Записи в картках (у кількісному виразі) ведуть матеріально відповідальні особи (завідуючі складами, комірники) на підставі первинних документів, що підтверджують рух матеріалів і складаються у день здійснення операцій.

Сортовий облік матеріалів на складах ("лісоматеріали", "фарба" тощо) можна вести також і в книгах.

Складський облік матеріалів є важливим фактором контролю за зберіганням матеріальних цінностей підприємства. Організують складський облік за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю матеріальних цінностей. За необхідності складський облік організують за партіями надходження матеріальних цінностей. Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється номенклатурний номер, що дублюється у всіх первинних документах. Перші три цифри номенклатурного номера означають номер рахунка і субрахунка, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних цінностей у групі. За цими номерами організують і бухгалтерський облік матеріальних цінностей, що дає змогу провадити кількісну звірку даних оперативного складського й аналітичного бухгалтерського обліку.

Завідуючий складом (комірник) щоденно записує до складської картотеки (чи книги) всі операції надходження і витрат матеріалів, нумеруючи свої записи по порядку з початку року чи кварталу.

Після кожного запису визначається залишок матеріалів даного номенклатурного номера.

Таблиця 3.10

Типова форма № М-12
Затверджена наказом Мінстату України
№ 193 від 21.06.1996 р.

МП "Металіст"
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ_____ Код за УКУД_____

Картка № *127* складського обліку матеріалів

Склад	Місце зберігання		Марка	Сорт	Профіль	Розмір	Номенклатурний номер	Один. виміру		Ціна, грн.	Норма запасу
	стелаж	комора						код	найменування		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	*8*	–	*ст.2*	–	–	*20 мм*			*тонни*	*6,0*	*14000*

Продовження таблиці 3.10

Найменування матеріалу	Дорогоцінний метал				Номер ряд. у ф.№ 2-ДМ, дод. до ф.ф. № 2-ДМ і № 4-ДМ
	Найменування	Вид	Маса, г	Номер паспорта	
сталь сортова кругла вуглецева	13	14	15	16	17

Дата запису	Номер документа	Номер порядковий	Від кого одержано або кому відпущено	Надходження	Витрати	Залишок	Контроль (підпис, дата)
18	19	20	21	22	23	24	25
01.05						*2000*	
01.05	*118*	*61*	*цеху № 2*	–	*400*	*1600*	*М. Стратович*
							1.05.2000 р.
02.05	*68*	*62*	*цеху № 1*	–	*600*	*1000*	
03.05	*22*	*63*	*цеху № 3*	*250*	–	*1250*	
03.05	*56*	*64*	*цеху № 4*	–	*100*	*1150*	
04.05	*168*	*65*	*цеху № 2*	*9000*		*10150*	
04.05	*118*	*66*	*цеху № 2*		*400*	*9750*	*М. Стратович*
							4.05.2000 р.

Записи в регістрах сортового обліку з лімітних карт потрібно робити після кожної операції, занесеної в картку. Якщо кількість лімітних карт невелика, то можна записувати у сортових картках загальні підсумки за тиждень, декаду або місяць. При цьому самі картки слід зберігати разом з відповідними картками складського обліку. Підрахований залишок після кожної реєстрації первинного документа зіставляється з нормою запасу. Це дає можливість одержати важливу інформацію про стан виробничих запасів та замовляти необхідні матеріальні ресурси. Завідуючий складом має

сигналізувати відділові постачання про випадки порушення норм запасів, а також про наявність матеріалів, що тривалий час лежать без руху.

Якщо складський облік ведуть на електронно-обчислювальних машин (ЕОМ), то машина сама зіставляє одержаний залишок (після кожної реєстрації даних того чи іншого первинного документа) з нормою запасу і може готувати документацію для наступного замовлення матеріальних ресурсів.

Суть аналітичного бухгалтерського обліку виробничих запасів полягає в тому, що на кожний вид матеріальних цінностей (за номенклатурними номерами) відкривається аналітичний рахунок, в якому об'єкти обліку відображаються за їх кількістю (за прийнятими одиницями виміру) і сумою вартості (за прийнятою системою оцінки).

Аналітичні рахунки групуються за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахункуми бухгалтерського обліку і субрахункуми. Відповідно до прийнятих на підприємстві групувань матеріальних цінностей дані за аналітичними рахункуми узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують аналітичний бухгалтерський облік на рахунках для контролю зберігання і руху матеріальних цінностей, їх оцінки, звірки з даними складського обліку, а також для підбиття підсумків інвентаризації.

У разі організації на підприємстві номенклатурно-кількісного оперативно-складського й аналітичного бухгалтерського обліків вони (в номенклатурно-кількісному відношенні) дублюватимуть один одного, але за умов використання ЕОМ такого дублювання можна уникнути, якщо організувати оцінку матеріальних цінностей, враховану в оперативному складському обліку. При ручній реєстрації даних у складському обліку, використовуючи тверді облікові ціни, можна уникнути паралельного ведення бухгалтерського обліку. За твердими обліковими цінами ведуть вартісний аналітичний облік руху матеріальних цінностей за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, рахункуми і субрахункуми.

Для звірки даних складського й аналітичного обліків потрібно здійснювати періодичну оцінку за обліковими цінами кількісних залишків за даними складського обліку на визначену дату і зіставляти одержані загальні суми з сумою залишку за обліковими цінами вартісного аналітичного обліку. Такий метод організації обліку називається сальдовим або оперативно-бухгалтерським.

3.4. Оцінка запасів

Для забезпечення вірогідності даних складського обліку необхідний систематичний контроль працівниками бухгалтерії за його веденням. На працівників бухгалтерії має бути покладено обов'язок у встановлені дні (не рідше одного разу на тиждень або декаду) перевіряти безпосередньо на складі у присутності завідуючого складом (комірника) **своєчасність і правильність оформлення первинних документів по складських операціях**, а також своєчасність та правильність записів у картках складського обліку, виконуваних матеріально відповідальними особами складу. Одночасно перевіряючий працівник бухгалтерії приймає від завідуючого складом (комірника) первинні документи. Здавання документів здійснюється за Реєстром приймання-здавання документів типової форми № М-13, який оформляється матеріально відповідальною особою. У Реєстрі вказують кількість документів, їх номери, групи матеріалів, до яких вони належать. За погодженням матеріально відповідальної особи допускається здавання первинних документів і без оформлення Реєстру. Підтвердженням здавання-приймання документів у таких випадках є підпис працівника бухгалтерії по кожній операції у картках складського обліку про перевірку записів.

Лімітно-забірні картки після використання ліміту здаються складом до бухгалтерії негайно, а наприкінці місяця незалежно від використання ліміту повинні здаватися всі лімітні картки. Здавання документів до бухгалтерії потрібне для подальшої їх обробки, тобто ведення бухгалтерського обліку матеріалів. Облік матеріалів у бухгалтерії ведуть не тільки в натуральному, а і в грошовому виразі.

Оцінка запасів безпосередньо пов'язана з визначенням вартості продукції. У бухгалтерському обліку оцінка запасів можлива за різною вартістю.

Придбані 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 сплачується за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; 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 й підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первісна вартість запасів, що придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, **дорівнює справедливій вартості переданих запасів**, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

Купівельними цінами можуть бути: прейскурантні або договірні, прейскурантні зі скидкою або націнкою. До купівельних цін можна віднести й фактурні ціни, тобто вартість матеріальних цінностей, що випливає з рахунка фактури постачальника. Фактурні ціни визначаються за прейскурантом або договором із включенням різних націнок, скидок, вартості допоміжних послуг, транспортних витрат. Фактурна вартість одержуваних матеріальних цінностей буде різною залежно від методики включення до неї залізничного тарифу. Так, ціни франко-вагон–станція призначення передбачають, що залізничний тариф сплачує постачальник за рахунок своїх коштів, а ціни франко-вагон–станції відправлення передбачають, що залізничний тариф включається до фактурної вартості товару понад прейскурантну або договірну ціну й оплачується покупцем.

Те підприємство, що використовує оцінку запасів за купівельними цінами, відображає їх на відповідних рахунках бухгалтерського обліку за фактурними цінами, а всі інші витрати, що виникають додатково, відносяться до накладних витрат того періоду, в якому вони виникли.

На підприємствах для поточної оцінки руху матеріальних цінностей протягом визначеного періоду використовують облікові ціни.

Облікові ціни визначаються або як середня зважена величина фактичної заготівельної собівартості за тривалий минулий період, або як планово-заготівельна собівартість, що визначається на основі прейскурантних (договірних) цін і запланованого розміру транспортно-заготівельних витрат. Облікові ціни на рівні прейскурантних або договірних цін використовуються в системі внутрішнього господарського розрахунку для стабільної (незмінної) оцінки матеріальних затрат.

3.5. Оцінка запасів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають вільний вибір методики оцінки матеріальних цінностей, тобто вони не обмежуються рекомендаціями з вибору мінімальної оцінки з двох можливих. **За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку використовуються такі методи оцінки:**

а) первісна вартість являє собою грошовий вираз ціни придбання конкретного предмета;

б) відновлена вартість являє собою суму коштів, яку потрібно було б виплачувати на даний момент за необхідності заміни предмета іншим таким само;

в) чиста вартість реалізації – це ціна продажу за відрахуванням торговельних витрат у розумних межах прибутку. Цей метод дає змогу визначити втрачену вигоду у випадках, коли предмет не буде реалізований на сторону;

г) приведена вартість – дисконтована величина майбутніх надходжень коштів, яку, як передбачається, може принести реалізація даного предмета у процесі звичайної комерційної операції.

У міжнародній практиці користуються спеціальними термінами, що характеризують методи оцінки матеріальних цінностей в активі балансу.

Метод Fifo – це метод, за яким матеріальні цінності оцінюються за ціною придбання (заготівельна собівартість), якщо вона менша від ціни продажу. Різниця відображає можливий прибуток. Ціна придбання визначається як середня зважена величина з усіх партій закуплених матеріальних цінностей або за вартістю першої придбаної одиниці товару. Fito – це метод оцінки за первісною вартістю.

Метод Lifo – це метод оцінки за відновленою вартістю (вартістю останніх за часом закупок), тобто коли матеріальні цінності оцінюються за ціною реалізації, якщо вона менша від ціни придбання (заготівельної собівартості). Різниця відображає прихований збиток підприємства. При цьому ціна придбання визначається як середня зважена або як вартість останньої одиниці придбаного товару (табл. 3.11).

Приклад. Необхідно розрахувати вартість використаної сировини та її залишку різними методами відповідно до даних про рух матеріалів.

Розрахунок вартості використаного матеріалу за методом Fito:

[(24 + 50) x 20] + (30 x 18) + [120 – (24 + 50 + 30)] x 16 = =2276 грн.

Ціна: 2276 : 120 = 18,97 грн.

Залишок матеріалу на 1.09 оцінюється:

2980 - 2276 = 704 грн.

Розрахунок вартості використаного матеріалу за методом Lifo:

[(60 x 16) + (30 x 18)] + [(120 - 60 - 30)] x 20 = 2100 грн.

Ціна: 2100 : 120 = 17,50 грн.

Залишок матеріалу на 1.09 за методом Lifo оцінюється: 44 x 20 = 880 грн.

Таблиця 3.11

Рух сировини за період з 01.01 по 31.12.1999 р.

Рух сировини	Одиниця	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
Залишок на 1.06.	тонни	24	20	480
Надійшло в I декаді	"	50	20	1000
Надійшло в II декаді	"	30	18	540
Надійшло в III декаді	"	60	16	960
Надійшло з залишком	"	164	18 17	2980
Витрати на виробництво:				
Оцінка за Fifo	тонни	120	18-97	2276
Оцінка за Lifo	"	120	17 50	2100
Залишок в одиниці за Fifo	"	44	16	704
Залишок в одиниці за Lifo	"	44	20	880

Таким чином, оцінки за методами Fifo і Lifo вимагають аналітичного обліку надходження кожного матеріалу за партіями, а це надто трудомістка й невигідна з економічної точки зору справа.

Звичайно, можна обійтися й без попартійного обліку матеріалів, виходячи з оцінки кінцевого залишку. За методом Fifo, кінцевий залишок оцінюється за цінами останнього надходження. Витрати на виробництво можна оцінити за загальним результатом:

2980 – 704 = 2276 грн.

Вартість використаного на виробництво матеріалу за методом Lifo можна одержати, оцінюючи залишок за ціною першої партії надходження:

2980 – 880 = 2100 грн.

Обидва ці способи розрахунків дають однаковий результат, але не збігаються з ціною витрат і залишку матеріалу, виходячи із середньої зваженої ціни.

Використана кількість матеріалу оцінюється:

120 х 18,17 = 2180,40 грн.

Залишок на 1.09 оцінюється:

44 х 18,17 = 799,48 грн.

3.6. Синтетичний облік надходження і використання виробничих запасів

Документи, що надійшли зі складів до бухгалтерії, перевіряють як з точки зору правильності їх оформлення, так і по суті відображених у них операцій. Прибуткові ордери звіряють з рахункуми, що до них належать, транспортними документами, прийомними актами тощо. Лімітні картки, що надійшли зі складу, зіставляють з іншими примірниками, одержаними від цехів-споживачів, накладні на перекидання матеріалів, здані складами-відправниками, з примірниками тих же накладних, що надійшли зі складів-одержувачів, лімітні картки і вимоги відзначають у реєстрах видачі тощо.

Далі документи таксують за допомогою машин, тобто зазначені в них матеріали оцінюються за твердими обліковими цінами.

По кожному реєстру зданих документів після їх таксування підраховують обороти надходження або витрат матеріалів у розмірі номенклатурних груп.

На малих підприємствах підсумки підрахунків можна відображати в накопичувальних відомостях, групових оборотних відомостях. Обробляти документи можна на комп'ютерах.

Для обліку надходження й використання виробничих запасів використовують такі синтетичні інвентарні субрахунки рахунка № 20 "Запаси":

№ 201 "Сировина і матеріали"
№ 203 "Паливо"
№ 205 "Будівельні матеріали"
№ 207 "Запасні частини"
№ 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"
№ 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"
№ 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" та ін.

У зв'язку з виникненням різних господарських операцій стосовно обліку виробничих запасів слід враховувати також:

– знос малоцінних та швидкозношуваних предметів;

– переоцінку товарно-матеріальних цінностей;
– заготівлю і придбання матеріальних цінностей;
– транспортно-заготівельні витрати.

Основними завданнями обліку матеріалів є: контроль за виконанням плану матеріально-технічного забезпечення; відображення витрат на закупівлю й транспортування матеріалів, результатів постачання; виявлення відхилень від планової собівартості придбаних матеріалів; контроль за залишками і рухом матеріалів на складах, наявністю і рухом матеріалів в процесі їх заготівлі; спостереження за станом складських запасів, за відповідністю їх нормативам, контроль за їх зберіганням; контроль за лімітом відпуску матеріалів на виробничі потреби, витрати і списуванням їх вартості у витрати виробництва: контроль за дотримуванням норм; правильний розподіл матеріалів за об'єктами калькуляції; виявлення непотрібних матеріалів, що підлягають реалізації.

3.6.1. Облік матеріалів, палива, запасних частин (субрахунки № 201, 203, 207, 208, 21)

Субрахунок № 201 "Сировина і матеріали" призначений для обліку належних підприємству сировини, основних та допоміжних матеріалів, купованих напівфабрикатів, комплектуючих виробів та деталей, тари і тарних матеріалів, мінеральних добрив і отрутохімікатів, біопрепаратів і медикаментів, матеріалів, переданих для переробки на сторону. За назвами цих матеріальних цінностей можуть бути відкриті відповідні субрахунки.

У поточному бухгалтерському обліку матеріали можуть обліковуватися за різними обліковими цінами (договірними, середніми, купівельними) тощо, але на кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року) обов'язкове перерахування за фактичною собівартістю. Фактична собівартість матеріалів складається з вартості за цінами заготівлі, придбання та витрат по доставці цих матеріальних цінностей на підприємство. Давальницька сировина відображається по балансу за цінами, зазначеними у договорі.

Фактична собівартість матеріальних ресурсів визначається, виходячи з витрат на їх придбання, включаючи оплату процентів за придбання в кредит, наданий постачальником цих ресурсів, націнку (надбавки), комісійну винагороду, сплачену постачальникам і зовнішньоекономічним організаціям, вартість послуг товарних бірж, митні збори, витрати на транспортування, зберігання і доставку, що здійснюються сторонніми організаціями.

На субрахунку № 203 "Паливо" обліковують наявність та рух належного підприємству органічного та ядерного палива.

Органічне паливо – це горючі речовини, що можуть активно вступати в реакції з киснем і містять значну питому теплотворність. Найбільше значення мають такі види органічного палива:

– **тверде**: кам'яне та буре вугілля й відходи від переробки, антрацит і напівантрацит;

– **рідке**: мазут;

– **газоподібне**: природний газ;

– **інші види палива**: торф, горючі сланці, стабілізована нафта, горючі гази промисловості (доменний, коксовий), дрова тощо.

Субрахунок № 203 "Паливо" призначений для обліку наявності та руху палива, придбаного або заготовленого для технологічних потреб, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії або для опалення приміщень.

Якщо деякі види палива використовуються одночасно – і як матеріали, і як паливо, їх можна обліковувати на субрахунках **№ 201 "Сировина і матеріали"** або **№ 203 "Паливо"** за ознакою переважного використання на даному підприємстві (організації).

Забудовники по капітальних вкладеннях можуть не користуватися рахунком № 203, а обліковувати паливо на рахунку **№ 205 "Будівельні матеріали"**.

Торговельні, постачальницькі, збутові та інші організації й підприємства, в яких паливо становить незначну частку у складі їх виробничих запасів, можуть обліковувати паливо на субрахунку № 201 "Сировина і матеріали".

В облікових регістрах наявність і рух палива відображаються на субрахунках субрахунка № 203 "Паливо":

"Нафтопродукти";

"Тверде паливо";

"Інші види палива".

На субрахунку № 207 "Запасні частини" обліковуються готові деталі, вузли, запасні частини, що використовуються для заміни зношених при проведенні ремонту основних засобів.

На субрахунку № 207 "Запасні частини" обліковують наявність і рух придбаних або виготовлених для потреб основної діяльності запасних частин, призначених для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів тощо, а також автомобільних шин у запасі та обігу.

Автомобільні шини (покришка, камера, вкладна стрічка), що знаходяться на колесах і в запасі при автомобілі й включаються до ціни, а відповідно і до інвентарної вартості, підлягають обліку у складі основних засобів.

При використанні запасних частин субрахунок № 207 **для покращення основних засобів** їхня вартість або амортизується, або включається до складу валових витрат у розмірах, що не перевищують 5% сукупної балансової вартості груп основних засобів або 9% балансової вартості груп 1 і 3 на початок звітного року, передбачених відповідно пп. 8.7 і 22.4 Закону України № 283/97-ВР "Про прибуток підприємств". **Якщо вартість запасних частин**, використаних на покращення основних засобів, **включається до складу валових витрат** (у розмірах, що не перевищують вищеназваних 5% або 9%), то така вартість увійде до складу валових витрат на підставі актів або інших документів на проведення покращення основних засобів. Важливо простежити, щоб вартість витрат на покращення основних засобів не була двічі включена до складу валових витрат.

Торговельні, постачальницькі, збутові й інші організації у тих випадках, коли запасні частини, автомобільна гума в запасі та обігу становлять невелику частку у складі виробничих запасів, обліковують відповідно на субрахунку № 201 "Сировина і матеріали", субрахунку № 209 "Інші матеріали" або субрахунку № 205 "Будівельні матеріали".

На субрахунку № 207 "Запасні частини" відображаються операції, пов'язані з наявністю і рухом обмінного фонду повнокомплектних машин, обладнанням двигунів, вузлів, агрегатів, що утворюються в установленому порядку в ремонтних підрозділах підприємств і організацій, на технічних обмінних пунктах або ремонтних заводах.

Порядок створення, використання й обліку обмінного фонду визначається чинним законодавством України та відповідними установчими документами.

Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведуть за групами, що підлягають відновленню, придатності до експлуатації, новими та поновленими.

На практиці **для наближення бухгалтерського обліку до податкового** і для аналізу діяльності й деталізації обліку на автотранспортних підприємствах **відкривають такі субрахунки**:

1) "Запасні частини" (окремо нові, відремонтовані й ті, що підлягають ремонту);
2) "Агрегати" (окремо нові, відремонтовані й ті, що підлягають ремонту);
3) "Автомобільні шини" (окремо нові й ті, що підлягають ремонту).

Можуть бути виділені окремі субрахунки до субрахунка № 207 "Запасні частини" для обліку запасних частин, шин тощо, виданих під звіт матеріально відповідальним особам.

У випадку надходження запасних частин у комплекті з придбаними основними засобами, перелік яких зазначений у технічній документації до автомобіля, їхня вартість включається до ціни його придбання, в подальшому обліковується на субрахунку "Автотранспорт, меблі, прилади" рахунка № 10 "Основні засоби" й **до складу валових витрат** підприємства вартість таких запасних частин **не відноситься**.

Вартість придбаних запасних частин у момент оприбуткування, як і інших матеріальних ресурсів, підприємство **одразу відносить до складу своїх валових витрат**.

При проведенні ремонтів автотранспорту вартість необхідних запасних частин і агрегатів списується записом:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"
Кредит рахунка № 207 "Запасні частини". Але при цьому необхідно на суму запчастин, які списуються, зменшити валові витрати виробництва, щоб уникнути повторного формування за рахунок тих самих джерел (методом червоного сторно).

В обліку підприємства-покупця за умови попередньої оплати виробничих запасів, які ще не надійшли на це підприємство, проводки, з урахуванням податкового обліку, такі:

1. Оплата відповідно до суми в платіжному дорученні, списаної з поточного рахунка (з ПДВ):

Дебет рахунка № 631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
Кредит рахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

2. Оприбуткування матеріальних цінностей (за договором постачання):

Дебет рахунка № 201 "Сировина і матеріали"
Дебет рахунка № 203 "Паливо" та ін.
Дебет субрахунка № 644 "Розрахунки з податкового кредиту" (на суму податку на додану вартість)

Кредит рахунка № 631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Оприбуткування раніше не врахованих на балансі виробничих запасів:

Дебет рахунка № 20 "Виробничі запаси"
Кредит рахунка № 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Безоплатно отримані виробничі запаси:

Дебет рахунка № 20 "Виробничі запаси"
Кредит рахунка № 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Отримані виробничі запаси в обмін на інші активи:

Дебет рахунка № 20 "Виробничі запаси"
Кредит рахунка № 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів".

Якщо при одержанні виробничих запасів виявляють нестачі, то на підставі прийомних актів вартість матеріалів, яких бракує, за оптовими цінами відображають записом:

Дебет рахунка № 374 "Розрахунки за претензіями".
Кредит рахунка № 20 "Виробничі запаси"

У тих випадках, коли при прийманні матеріалів виявився лишок порівняно з визначеним у документах постачальників, вартість лишків матеріалів, що надійшли за оптовими цінами, відображають записом:

Дебет рахунків матеріальних цінностей № 20 "Виробничі запаси"
Кредит рахунка № 631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Аналогічно обліковують і надходження матеріалів без рахунків-фактур постачальників (невідфактуровані поставки). Після одержання рахунків від постачальників записи, зроблені на основі актів за обліковими (умовними) цінами, сторнуються, а на суму одержаних рахунків робиться запис у тій же кореспонденції.

Усі матеріальні цінності, що надійшли на підприємство від постачальників, при журнально-ордерній формі обліку обліковуються в журналі-ордері № 6. У ньому здійснюється облік розрахунків з усіма постачальниками. Тому доцільно відкривати два журнали-ордери: один для розрахунків з постачальниками матеріальних цінностей, другий — по розрахунках за послуги і роботи.

Журнал-ордер № 6 ведеться лінійно-позиційним способом, тобто для кожного документа відводиться один рядок. Надалі при оплаті рахунка або при надходженні матеріалів

по даному платіжному документу записи виконуються у відповідних графах, але в цьому ж рядку.

Розрахунки з постачальниками при планових платежах обліковуються в окремій **відомості № 5**, загальні підсумки якої також переносяться до журналу-ордера № 6.

При надходженні на склад підприємства матеріальних цінностей з інших джерел (крім постачальників) роблять такі записи:

Напівфабрикати власного виробництва:

Дебет рахунка № 25 "Напівфабрикати"

Кредит рахунка № 23 "Виробництво".

Матеріали (напівфабрикати), вироблені підприємством для власних потреб:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини" та ін.

Кредит рахунка № 23 "Виробництво".

Матеріальні цінності, які надійшли на склад від забракованих виробів, що можуть бути використані як матеріали, паливо і запасні частини:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Дебет субрахунка № 203 "Паливо"

Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини"

Кредит рахунка № 24 "Брак у виробництві".

Матеріальні цінності, що надійшли безкоштовно:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Дебет субрахунка № 203 "Паливо"

Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини"

Кредит субрахунка № 745 "Дохід від безкоштовно отриманих активів".

Аналогічно відображають у системі рахунків матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, що надійшли на склад.

Якщо **на склад надійшли лом і ганчір'я** від вибулих внаслідок зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів, то їх відображають на дебеті відповідних рахунків обліку матеріальних цінностей, тобто:

Дебет субрахунка № 20 "Виробничі запаси"

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (терміном експлуатації до 1 року).

Прийняті на склад цінні відходи обліковують записом:

Дебет субрахунка № № 201 "Сировина і матеріали"

Кредит рахунка № 23 "Виробництво".

При використанні електронно-обчислювальних машин по дебету і кредиту кожного з рахунків складають машинограми за обліковими цінами.

Усі операції, пов'язані з розрахункуми за придбання матеріальних цінностей, відображають на рахунку № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" незалежно від того, одночасно або попередньо провадилась оплата пред'явленого рахунка-фактури:

без суми ПДВ:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

на суму ПДВ:

Дебет субрахунка № № 644 "Податковий кредит"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Рахунок № 63 кредитується на вартість товарно-матеріальних цінностей, що фактично надійшли. У синтетичному обліку він кредитується згідно з розрахунковими документами постачальника у межах сум акцепту незалежно від оцінки товарно-матеріальних цінностей в аналітичному обліку.

При надходженні товарно-матеріальних цінностей, на які не одержано розрахункові документи постачальників, бухгалтерія підприємства зобов'язана перевірити, чи обліковується вартість цінностей, що надійшли, як дебіторська заборгованість.

Рахунок № 63 дебетується на суми оплати рахунків (у кореспонденції з рахункуми обліку грошових коштів); на суми заліків за попередньо виданими в установленому порядку авансами.

Запис у обліку такий:

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Кредит рахунка № 31 "Рахунки в банках"

Кредит субрахунка № 681 "Розрахунки за авансами одержаними".

Якщо наприкінці місяця по відфактурованих і оплачених матеріальних цінностях **вантаж не надійшов**, то рахунок № 63 кредитується на суму оплати як за матеріали в дорозі або не вивезені зі складів постачальників записом:

Дебет рахунка № 201 "Сировина і матеріали" та ін.

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

На початку наступного місяця ці суми сторнуються, а суми оплати продовжують рахуватися як дебіторська заборгованість.

Аналітичний облік на рахунку № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", крім розрахунків у порядку планових платежів, ведеться по кожному окремо виставленому рахунку, а розрахунки в порядку планових платежів – по кожному постачальнику і підряднику.

Побудова аналітичного обліку на рахунку № 63 має забезпечити одержання необхідних даних по постачальниках, акцентованих й інших розрахункових документах, строк оплати яких не настав; постачальниках по невідфактурованих поставках; постачальниках по неоплачених у строк розрахункових документах.

Придбані матеріали підзвітною особою для власного виробництва і прийняті на склад:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"
Дебет субрахунка № 203 "Паливо"
Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини"
Дебет субрахунка (на суму ПДВ) № 644 "Податковий кредит"
Кредит субрахунка № 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Погашення дебіторської заборгованості:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"
Дебет субрахунка № 203 "Паливо"
Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини"
Кредит субрахунка № 377 "Розрахунки з іншими дебіторами".

Списування транспортно-заготівельних витрат на вартість матеріальних цінностей:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"
Дебет субрахунка № 203 "Паливо"
Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини"
Кредит субрахунка №685 "Інші розрахунки".

Важливою умовою нормальної господарської діяльності є постійний контроль за виконанням договорів і замовлень на поставку виробничих запасів та їх облік. Порушення умов договору-поставки або замовлення на поставку виробничих запасів породжує відповідальність постачальника у вигляді штрафних санкцій і відшкодування збитку, завданого покупцеві. Умови поставок і санкцій за їх порушення визначаються в договорі.

Оперативний облік виконання договорів можна вести за допомогою ЕОМ, контроль здійснювати через одержану інформацію безпосередньо з екрана дисплея або в спеціальних картках, у яких на основі одержаних від постачальників документів, рахунків, товарно-транспортних накладних записують терміни, обсяги та асортимент поставок, а також щоденно відзначають фактичне їх виконання.

Водночас з проводками по рахунку обліку розрахунків з постачальниками можна організувати бухгалтерський облік виконання договорів на забалансових рахунках. У забалансовому обліку можна відкрити два парних рахунки: "Договори на поставку виробничих запасів" і "Надходження виробничих запасів".

Запис в обліку на основі договорів і замовлень за договорами або поточними ринковими цінами:

Дебет рахунка "Договори на поставку виробничих запасів"
Кредит рахунка "Надходження виробничих запасів".

Надходження на підприємство виробничих запасів у рахунок виконання договорів і замовлень на поставку відображається записом:

Дебет рахунка "Надходження виробничих запасів"
Кредит рахунка "Договори на поставку виробничих запасів".

У практиці можливі випадки, коли покупцем оплачені закуплені матеріальні цінності (матеріали, паливо, запасні частини тощо), але не доставлені транспортною організацією до місця призначення, хоч і передані йому вантажовідправником. У покупця виникає відволікання коштів на оплату активів, якщо фізичні предмети відсутні. Такі активи називаються "Матеріальні цінності в дорозі" і показують їх у балансі окремою статтею. Обліковуються матеріальні цінності в дорозі за кожним їх видом і кожним платіжним документом окремо.

Матеріальні цінності в дорозі для підприємства-покупця є дебіторською заборгованістю і обліковується вона за окремими об'єктами обліку:

Дебет рахунка № 37 "Розрахунки з різними дебіторами"
Кредит рахунка № 31 "Рахунки в банках".

Дебіторська заборгованість вимагає постійного контролю за надходженням недоставлених вантажів, а також результатами розшуку недоставлених вантажів. Особлива увага має приділятися платіжним документам, за якими вантажі відправлено підприємству-покупцю понад шість місяців тому. Такі вантажі уже не можуть виступати як матеріальні цінності в дорозі тому, що по них уже минули терміни позовної давності для висунення претензій транспортним організаціям, що перевозять вантажі.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" визначає методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

Існують:

Поточна дебіторська заборгованість – виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Довгострокова дебіторська заборгованість – не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або щодо якої минув термін позовної давності.

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує сумнів у погашенні боржником.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством економічних вигід 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, робот, послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

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 продукцію,

товари, роботи, послуги 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.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів.

Поточна дебіторська заборгованість не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням витрат у складі інших операційних витрат.

Пред'явлені претензії постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за визнаними штрафами, пенею, неустойками:

Дебет субрахунка № 374 "Розрахунки за претензіями"

Кредит рахунка № 20 "Виробничі запаси".

Повернення коштів в обліку підприємства-покупця **у зв'язку з висуненням претензій** відображають записом:

Дебет рахунка № 31 "Рахунки в банках"

Кредит субрахунка № 374 "Розрахунки за претензіями".

Матеріальні цінності, що надійшли на підприємство помилково, не оформлюються відповідними прибутковими документами, але потрапляють до облікової рубрики "Матеріальні цінності в дорозі".

Такі, начебто помилкові, операції сприяють розкраданню неоприбуткованих цінностей матеріально відповідальними особами. Їх необхідно своєчасно виявляти й, контролюючи платіжні та транспортні документи, оприбутковувати на склад. Звичайно, такі платіжні документи не мають ніякого відношення до матеріальних цінностей в дорозі.

Основним напрямком вибуття матеріалів зі складів є їх відпуск (передача) на виробництво. Крім того, може мати місце внутрішнє переміщення матеріалів, і в окремих випадках– реалізація на сторону.

Для відображення у бухгалтерському обліку вибуття матеріалів зі складів за будь-якими напрямками складають спеціальну Розроблювальну таблицю № 1 "Витрати матеріалів за напрямками та шифрами виробничих витрат". При використанні ЕОМ складають аналогічного змісту машинограми. І в розроблюваній таблиці, і в машинограмах переліку зазначаються рахунки, субрахунки і статті витрат (знаменник), а в

підзаголовку – рахунки матеріалів, субрахунки, склади й інші місця зберігання матеріалів (чисельник).

На вартість виробничих запасів за твердими обліковими цінами, які відпущені на виробництво, роблять такі записи:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво" (на вартість сировини, матеріалів, призначених для випуску готової продукції)

Дебет рахунка № 91 "Загальновиробничі витрати" (на вартість матеріалів, використаних цехами на господарські потреби)

Дебет рахунка № 92 "Адміністративні витрати" (на вартість матеріалів, використаних заводоуправлінням, та інші рахунки)

Дебет субрахунка № 941 "Витрати на дослідження і розробки" (здійснення досліджень та розробок)

Дебет субрахунка № 949 "Інші витрати операційної діяльності" (утримання об'єктів житлово-комунального призначення)

Дебет рахунка № 93 "Витрати на збут" (забезпечення збуту продукції)

Дебет рахунка № 24 "Брак у виробництві" (виправлення браку)

Дебет рахунка № 15 "Капітальні інвестиції" (для потреб капітального будівництва)

Кредит рахунка № 20 "Виробничі запаси".

Потім додатково розраховують і списують на відповідні рахунки частку транспортно-заготівельних витрат або відхилень від облікових цін.

Непотрібні виробничі запаси підприємства реалізують.

При відправці цих матеріалів покупцям складають бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка № 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"

Кредит субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Кредит субрахунка № 203 "Паливо"

Кредит субрахунка № 207 "Запасні частини".

Втрати матеріальних цінностей внаслідок стихійного лиха відносять на збитки:

Дебет субрахунка № 991 "Втрати від стихійного лиха"

Кредит субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

а потім:

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"

Кредит рахунка № 99 "Надзвичайні витрати".

Для контролю за витратами сировини на виробництво, наприклад, на хлібозаводах, використовують норми витрат борошна, що залежать від виду виробу, вологості борошна, способу випічки, розвантажування. В основу нормування борошна на випікання хлібобулочних виробів покладено встановлені норми виходів. Витрати визначають відношенням маси хлібобулочних виробів до витраченого борошна у процентах. Норми виходу встановлюють, виходячи з базової вологості борошна – 14,5%. Із зменшенням вологості борошна змінюється і норма виходу.

Для коригування норми виходу на фактичну вологість борошна використовують формулу:

$$В_ф = \frac{В_б \times 100}{100\ (14{,}5 - М)},$$

де $В_ф$, $В_б$ – норма виходу хліба при фактичній і базисній вологості борошна, **М** – фактична вологість.

Наприклад, норми виходу хліба формового масою 0,850 кг такі:

Вологість, %	Норми виходу, %
14,6	141,6
14,5 (базова)	141,7
13,6	143,0

Бухгалтерія здійснює контроль за правильними витратами сировини за допомогою рецептури і норми виходів.

Сировину для виробництва відпускає комірник представникові виробництва (наприклад, старшому майстрові), який складає звіт, де зазначає витрати основної і допоміжної сировини відповідно до наведених вище рецептур.

Крім того, у звіті списують за нормами паливо, витрачене на випуск продукції.

Наприклад, норми витрат пічного палива на хлібокомбінаті такі (кг/т хлібобулочних виробів):

хліб формовий і подовий – по 75; булки – 107; бублики – 210.

Облік тари. У бухгалтерському обліку тара розподіляється на такі види:

– **тканина мішкова** – мішки та ін.;

– **скляна** – пляшки, банки тощо;

– **інша** жорстка тара, папір, деревоволокнисті і деревостружкові матеріали, деревина і комбіновані матеріали на їхній основі з полімерним синтетичним, металевим покриттям (ящики, діжки, гофровані ящики, коробки та ін.);

– **металева** комбінована на основі металу з полімерним синтетичним покриттям (бідони, діжки тощо).

До тари відносять також деталі, матеріали, призначені для виготовлення або ремонту тари, що використовується для пакування продукції (деталі для збирання ящиків, діжкова клепка, залізо обручне, пробка коркова і поліетиленова, ковпачки віскозні, фольга тощо).

Розрізняють тару:

1) одноразового використання (паперова, картонна та ін.), що не підлягає обов'язковому поверненню, вартість якої як правило включається до оптово-відпускної вартості продукції. При повторному використанні цієї тари її вартість за ціною можливого використання виключається з вартості матеріалів, які в неї були упаковані;

2) багаторазового використання, що підлягає обов'язковому поверненню (незаставна), – дерев'яні ящики, діжки, мішки із тканини та ін. Вартість цієї тари залежно від умов поставки продукції включається до відпускної вартості продукції повністю, частково або оплачується покупцем понад вартість продукції. Але вартість металевої поворотної тари (бідони, діжки) як правило не включається до собівартості затареної в неї продукції;

3) заставну (діжки, пляшки, банки тощо), що підлягає обов'язковому поверненню. Розрахунки за цю тару між постачальником продукції і покупцем здійнюються за заставними цінами. Вартість цієї тари сплачується покупцем понад вартість затареної в неї продукції. Тому вартість заставної тари в обліку показують окремо, а в балансі заставна тара відображується за заставною вартістю.

Облік тари має вестися бухгалтерією (на підставі одержаних зі складу прибуткових і витратних документів) за кожною групою тари у вартісному виразі по складах і коморах, матеріально відповідальних особах і видах тари.

Синтетичний облік тари здійснюється на активному рахунку № 20 "Виробничі запаси", субрахунку № 204 "Тара і тарні матеріали" (за фактичною собівартістю або заставною вартістю). На цьому субрахунку обліковують усі види тари, включаючи тару свого виробництва, а також матеріали і деталі, призначені для її виготовлення і ремонту (діжкова плівка, залізо обручне, деталі для збирання ящиків тощо).

Фактична собівартість тари складається з усіх витрат по заготівлі й доставці її на склад підприємства, тобто:

– відпускної вартості згідно з рахунками постачальників;

– націнки, сплаченої збутовим (постачальницьким) організаціям;

– транспортних витрат (провізної плати) з усіма додатковими зборами;

– витрат на доставку тари до складу підприємства, розвантаження (оплата постійних складських працівників до цих витрат не включається);

– відрядних витрат на заготівлю тари.

Надходження тари, матеріалів і деталей, призначених для її виготовлення і ремонту, від постачальників в обліку підприємства-покупця відображається записом (без суми ПДВ):

Дебет рахунка № 20 "Виробничі запаси", субрахунок № 204 "Тара і тарні матеріали".

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками").

Розрахунки з податкового кредиту на суму ПДВ:

Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами", субрахунок № 644 "Податковий кредит"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Різниця між заставною і оптовою цінами списується:

Дебет рахунка № 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Вартість тари одноразового використання і пакування для затарювання продукції у цехах відноситься на фактичну собівартість затареної в неї продукції:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"

Кредит субрахунка № 204 "Тара і тарні матеріали"

Втрати тари в межах норм:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"

Кредит рахунка № 20 "Виробничі запаси", субрахунок № 204 "Тара і тарні матеріали".

Списування щербленої пляшки тарним цехом:

Дебет рахунка № 93 "Витрати на збут"

Кредит рахунка № 20 "Виробничі запаси", субрахунок № 204 "Тара і тарні матеріали".

Транспортно-заготівельні витрати по тарі:

Дебет рахунка № 204 "Тара і тарні матеріали"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

При повторному використанні одноразової тари або її реалізації (за цінами можливої реалізації або її використання):

Дебет субрахунка № 93 "Витрати на збут"

Кредит рахунка № 204 "Тара і тарні матеріали".

Списання тари, що вибула з експлуатації внаслідок природного зносу (витрати по ремонту поворотної і багатоповоротної тари), відображається проводкою:

Дебет субрахунка № 946 "Втрати від знецінення запасів"

Кредит рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці", субрахунок № 661 "Розрахунки за заробітною платою" та ін.
Кредит рахунка № 20 "Виробничі запаси", субрахунок № 204 "Тара і тарні матеріали".

При переоцінці товарно-матеріальних цінностей:
– на суми дооцінки:
Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"
Дебет субрахунка № 203 "Паливо"
Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини" та ін.
Кредит субрахунка № 423 "Дооцінка активів".
– на суми уцінки:
Дебет рахунка № 946 "Втрати від знецінення запасів"
Кредит субрахунка № 201 "Матеріали"
Кредит субрахунка № 203 "Паливо"
Кредит субрахунка № 207 "Запасні частини" та ін.

Результат переоцінки товарно-матеріальних цінностей:
– на суму кредитового сальдо на субрахунка № 423:
Дебет рахунка № 423 "Дооцінка активів"
Кредит рахунка № 74 "Інші доходи" (на суму доходів)
– на суму дебетового сальдо на субрахунка № 423:
Дебет рахунка № 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
Кредит субрахунка № 423 "Дооцінка активів" (на суму уцінки).

3.6.2. Облік будівельних матеріалів (субрах. № 205)

На субрахунка № 205 забудовники по капітальних вкладеннях відображають рух основних будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

Наявність і рух будівельних матеріалів та обладнання відображаються на відповідних субрахунках:
– "Матеріали"
– "Конструкції та деталі"
– "Обладнання до встановлення вітчизняне"
– "Обладнання до встановлення імпортне".

На субрахунка "Матеріали" обліковуються будівельні матеріали, що використовуються безпосередньо у процесі будівельних і монтажних робіт або для виготовлення будівельних деталей і для зведення конструкцій та частин будов і споруд. До таких будівельних матеріалів належать: силікатні матеріали

(цемент, пісок, вапно, камінь, цегла, черепиця тощо); лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); будівельні матеріали (залізо, жерсть, сталь, цинк листовий тощо); металовироби (цвяхи, гайки, болти тощо); санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники, фланці тощо); електротехнічні матеріали (кабель, лампи, патрони, шнури, провід); хімічно-москательні (асфальт, азбест, кислоти, фарби, руберо-їд, толь тощо) та ін.

Сільськогосподарські підприємства на субрахунку "Матеріали" обліковують також посадковий матеріал (придбаний і власного виробництва), призначений для закладення садів, ягідників, виноградників, лісопарків тощо за планом капітальних вкладів (посадковий матеріал, вирощений для продажу, обліковується на рахунку № 27 "Продукція сільгоспвиробництва").

На субрахунку "Конструкції та деталі" відображаються будівельні конструкції та деталі, до яких належать: металеві, залізобетонні, дерев'яні конструкції; блоки та збірні частини будівель і споруд; збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем (опалювальні котли, радіатори, калорифери тощо), а також рейки, шпали, стрілочні переводи та ін.

На субрахунку "Обладнання до встановлення вітчизняне й імпортне" обліковують вітчизняне та імпортне технологічне, енергетичне й виробниче обладнання (у т.ч. обладнання для майстерень, дослідних установок і лабораторій), що потребують монтажу й призначені до установки.

Оприбуткування обладнання, внесеного засновниками в рахунок їхніх вкладів до Статутного капіталу підприємства, відображається записом:
Дебет рахунка № 205 "Будівельні матеріали"
Кредит рахунка № 46 "Неоплачений капітал".

Придбання обладнання за плату в інших підприємств і осіб (без ПДВ):
Дебет субрахунка № 205 "Будівельні матеріали"
Кредит рахунка № 631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

На суму ПДВ:
Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами", субрахунок № 644 "Податковий кредит"
Кредит рахунка № 631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Вартість обладнання, зданого до монтажу:
Дебет рахунка № 15 "Капітальні вкладення"

Кредит рахунка № 205 "Будівельні матеріали і обладнання до встановлення".

При цьому завезене забудовником на будівельну площадку обладнання, що потребує монтажу, підрядчик приймає на забалансовий облік і відображає на рахунка № 021 "Обладнання, прийняте для монтажу". Вартість цього обладнання або його частин, зданих до монтажу, підрядчик знімає з балансового обліку з рахунка № 021 "Обладнання, прийняте для монтажу". Вартість обладнання, переданого підряднику, монтаж і встановлення якого на постійному місці експлуатації фактично не розпочато, не знімається з обліку у забудовника.

Аналітичний облік по субрахунка № 205 ведеться за місцями зберігання обладнання.

3.6.3. Облік молодняку і тварин на вирощуванні та відгодівлі (рах. № 21)

На рахунку № 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" ведеться облік на таких субрахунках:

№ 211 "Молодняк тварин на вирощуванні"
№ 212 "Тварини на відгодівлі"
№ 213 "Птиця"
№ 214 "Звірі"
№ 215 "Кролі"
№ 216 "Сім'ї бджіл"
№ 217 "Доросла худоба, вибракувана з основного стада для реалізації"
№ 218 "Худоба, прийнята від населення для реалізації".

Витрати на вирощування або відгодівлю вказаних тварин обліковуються на рахунку № 23 "Виробництво" за видами виробництв:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво" (за видами)
Кредит рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці" та ін.
Кредит субрахунка № 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення".

Тварини, вибракувані з основного стада, незалежно від подальшого їх використання приймаються на облік за допомогою такої кореспонденції:

Дебет субрахунка № 217 "Доросла худоба, що вибракувана з основного стада"
Кредит рахунка № 107 "Робоча і продуктивна худоба".

Одержаний від приплоду молодняк тварин оприбутковується у день отелення, опоросу записом:

Дебет субрахунка № 211 "Молодняк тварин на вирощуванні"
Кредит рахунка № 23 "Виробництво" (відповідний субрахунок).

Фактична вартість прибавки ваги щомісячно списується на збільшення її вартості записом:

Дебет рахунка № 211 "Молодняк тварин на вирощуванні"
Кредит рахунка № 23 "Виробництво" (відповідний субрахунок).

Якщо обліковується не прибавка ваги, а приріст молодняку тварин, то його вартість обліковується щомісячно, виходячи із фактичної кількості кормо-днів перебування у господарстві за плановою собівартістю, розрахованою на підставі планових витрат за один кормо-день відповідного виду і групи тварин. Бухгалтерський облік приросту аналогічний порядку обліку прибавки ваги.

Планова собівартість коригується наприкінці року відповідно до одержаної фактичної собівартості прибавки ваги або приросту (відповідної групи тварин) методом "сторно", якщо фактична собівартість виявилася менша за планову, і додатковим записом, якщо фактична собівартість виявилася більша за планову.

При переведенні протягом року молодняку тварин до основного стада його вартість списується записом:

Дебет субрахунка № 155 "Формування основного стада"
Кредит рахунка № 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" за вартістю, яка відображена на балансі на початок року, з приєднанням планової собівартості прибавки ваги або приросту за період з початку року до моменту переведення тварин до основного стада. **Одночасно тварини зараховуються до складу основних засобів** записом:

Дебет рахунка № 10 "Основні засоби", субрахунок № 107 "Робоча і продуктивна худоба"
Кредит рахунка № 15 "Капітальні інвестиції".

Після визначення фактичної собівартості молодняку, переведеного до основного стада, **наприкінці року** коригуються додатковим або сторнуючим записом обидві вищенаведені проводки (**Дебет** рахунка № 155 і **Кредит** рахунка № 21 і **Дебет** рахунка № 10 і **Кредит** рахунка № 42). Таким чином, **переведений до основного стада молодняк обліковується** і відображається на балансі **за фактичною собівартістю**.

Вибуття і вибракування тварин, що обліковуються на рахунку № 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", відображається в обліку **як реалізація у загальновстановленому порядку**.

Дебет рахунка № 90 "Собівартість реалізації"
Кредит рахунка № 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі".

Вартість вимушено забитих тварин відображається як нестача цінностей записом:

Дебет рахунка № 90 "Собівартість реалізації"

Кредит рахунка № 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі".

Одержані шкури, роги, копита, технічні жири тощо від загиблих тварин оцінюються за ціною можливого використання або реалізації й оприбутковуються із **включенням їх вартості до валового доходу**.

Запис в обліку:

На суму оприбуткування:

Дебет рахунка № 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", субрахунок "Побічна продукція"

Кредит рахунка № 23 "Виробництво" (відповідний субрахунок).

3.6.4. Облік насіння та кормів (субрах. № 208 замість рах. № 10)

На субрахунку № 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" обліковують насіння, корми, посадковий матеріал як власного виробництва, так і куповані, що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві, а також обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин.

Надходження насіння, посадкового матеріалу та кормів власного виробництва відображається записом:

Дебет субрахунка № 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"

Дебет рахунка № 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"

Кредит рахунка № 23 "Виробництво".

Надходження насіння, посадкового матеріалу та кормів покупних:

Дебет субрахунка № 208 "Матаріали сільськогосподарського призначення"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

На субрахунку № 208 підсобні сільські господарства підприємств відображають за відповідними субрахунками рух медикаментів, мінеральних добрив, отрутохімікатів та біопрепаратів.

3.6.5. Облік реалізації виробничих запасів

1. Сума, пред'явлена до сплати покупцям, за матеріальні цінності:

Дебет рахунка № 37 "Розрахунки з різними дебіторами"

Кредит субрахунка № 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів".

2. Податкові зобов'язання (на суму ПДВ):

Дебет субрахунка № 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"

Кредит рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами".

3. Списування фактичної собівартості реалізованих виробничих запасів:

Дебет субрахунка № 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"

Кредит рахунка № 20 "Виробничі запаси"

або

№ 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

4. Фінансові результати:

а) на суму фінансових результатів:

Дебет субрахунка № 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"

Кредит рахунка № 79 "Фінансові результати";

б) суми в порядку закриття рахунка обліку витрат:

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"

Кредит субрахунка № 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів".

5. Перерахування суми ПДВ до бюджету:

Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами"

Кредит рахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

6. Надходження коштів від покупців:

Дебет рахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

3.6.6. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) (рах. № 22)

Визначення МШП та їх обліку. Малоцінні та швидкозношувані предмети за своєю функціональною роллю в підприємстві є такими ж засобами праці, як і основні засоби (використовуються в процесі виробництва без зміни натураль-

ної форми і поступово зношуються), але мають і особливості оборотних засобів.

Відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні № 250 від 3 квітня 1993 р. (з липня 1999 р. не діє), зі складу основних засобів відособлювалися й відносилися до категорії МШП та обліковувалися на підприємствах, в установах як засоби в обігу:

1) предмети терміном служби менше одного року незалежно від їх вартості;

2) предмети вартістю за одиницю (табл. 3.12);

Таблиця 3.12

МШП вартістю за одиницю за періоди з січня 1992 р.

Період	Норматив вартості за одиницю МШП	Нормативний акт
з 01.01.92 р. по 31.12.92 р.	до 1500 крб.	Постанова КМУ від 17.01.91 р.
з 01.01.93 р. по 30.09.93 р.	до 25000 крб.	Постанова КМУ від 03.04.93 р.
	понад 15 мінімальних зарплат	
з 01.10.93 р. по 30.11.94 р.	з 01.10.93 р. – понад 300 тис. крб., з 01.12.93 р. – понад 900 тис. крб.	Постанова КМУ № 804 від 24.09.93 р.
з 01.12.94 р. по 30.04.95 р.	до 5 млн крб.	Наказ МФУ № 112 від 18.11.94 р.
з 01.05.95 р. по 30.09.95 р.	до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (до 21 млн крб.)	Постанова КМУ № 307 від 26.04.95 р.
з 01.10.95 р.	до 15 н. м. (до 25,5 млн і з 01.01.99 р. теж – до 255 грн.	Постанова КМУ № 307 від 26.04.95 р.
з 02.01.99 р. до 01.01.2000 р.	до 500 грн.	Наказ Мінфіну України № 258 від 17.12.98 р.

3) знаряддя лову (трали, неводи, сіті та інші) незалежно від вартості і терміну служби;

4) бензомоторні пилки, сучкорізи, сплавний трос, сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг, тимчасові будівлі в лісі терміном експлуатації до двох років (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки та ін.);

5) спеціальні інструменти і спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуального замовлення незалежно від вартості);

6) спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі незалежно від їх вартості і терміну служби;

7) формений одяг, призначений для видачі працівникам підприємства, а також одяг і взуття в закладах охорони здоров'я, освіти, соціального захисту, що утримуються за рахунок бюджету, незалежно від вартості і терміну служби;

8) тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування і пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт (з 01.01.2000 р. терміном служби до 1 року);

9) тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів вартістю в межах ліміту, встановленого в п. 2, за вартістю придбання або виготовлення;

10) предмети, призначені для видачі напрокат, незалежно від вартості.

Виділення зі складу основних засобів зазначених предметів у особливу групу, незважаючи на такий же характер їх використання в підприємстві, як і основних засобів, зумовлено двома причинами.

По-перше, таке виділення очищує категорію основних засобів від усякого роду дрібних предметів, коли є можливість легко їх замінити іншими з невеликим як правило терміном служби. У складі основних засобів при такому виділенні з їх складу малоцінних та швидкозношуваних предметів залишаються предмети, що утворюють виробничо-технічну базу підприємства.

По-друге, таке виділення дає можливість підприємству купувати (поновлювати) малоцінні та швидкозношувані предмети за рахунок своїх оборотних коштів таким же чином, як і матеріали, в той час, як основні засоби поновлюються лише шляхом капітальних вкладень за рахунок спеціального фінансування.

Малоцінні та швидкозношувані предмети належать до складу оборотних засобів.

Таким чином, за своїм характером малоцінні і швидкозношувані предмети аналогічні основним засобам, а з точки зору порядку придбання їх – аналогічні матеріалам.

Цим проміжним станом між основними засобами і матеріалами малоцінних та швидкозношуваних предметів і зумовлювались особливості їх обліку.

Малоцінні та швидкозношувані предмети можуть знаходитися на складах підприємства і в експлуатації (наприклад, в цехах або конторі підприємства) на матеріальній відповідальності окремих працівників. За своїм складом малоцінні предмети поділяються (класифікуються) таким чином (схема 3.13).

Для обліку всіх цих предметів у Плані рахунків передбачено рахунок № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів повинен будуватися:

по-перше, за відповідними субрахунками;

по-друге, за місцем знаходження і матеріально відповідальними особами;

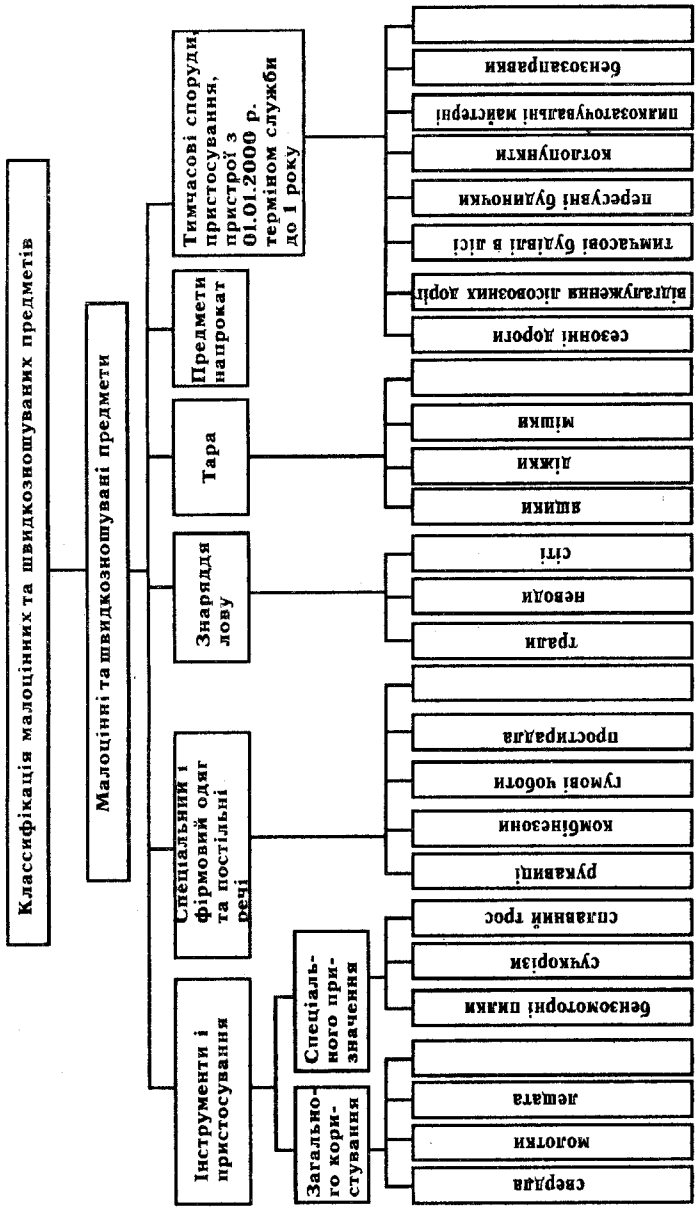
по-третє, за окремими предметами, що належать до складу кожної групи малоцінних і швидкозношуваних предметів (за номенклатурними номерами).

Основні форми бухгалтерських документів, що використовуються при обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, наведені у розділі 4, пункті 4.1 частини І.

Розглянемо одну з них. **Форма № МШ-6** "Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів", затверджена наказом Міністерства статистики України № 145 від 22.05.96 р. **В цій формі вказуються:** прізвище, ім'я та по батькові, табельний номер, цех, дільниця, відділ, професія, посада, дата прийому на роботу, дата зміни професії (посади), стать, зріст; розміри – одягу, взуття, головного убору та іншого, передбаченого затвердженими нормами – найменування спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, параграф норм, одиниця виміру, кількість, строк служби. На звороті форми № МШ-6 позначається видача та повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів.

При автоматизованій обробці даних з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів **особова картка не ведеться**.

Типові галузеві норми безкоштовної видачі спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту робітникам та службовцям, зайнятим на будівельно-монтажних та ремонтно-будівельних роботах, затверджені постановою Державного комітету СРСР із соціальних питань та Президії Всесоюзної Центральної Ради професійних спілок № 166/П-5 від 9.06.81 р. Доповнені та змінені постановами цих органів № 120/П-6 від 25.04.84 р., № 289/П-8 від 21.08.85 р. та № 230/П-6 від 20.06.86 р.


Класифікація малоцінних та швидкозношуваних предметів
Малоцінні та швидкозношувані предмети
Інструменти і пристосування
Загального користування
молотки
лещата
Спеціального призначення
Спецодяг
Спеціальний і фірмовий одяг та постільні речі
Знаряддя лову
Тара
Предмети напрокат
Тимчасові споруди, пристосування, пристрої з 01.01.2000 р. терміном служби до 1 року
Інші
Інші
Інші

Основними завданнями обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів є:

1) визначення первісної вартості придбаних малоцінних та швидкозношуваних предметів;

2) контроль за зберіганням їх як в період перебування на складі, так і в період експлуатації в цехах, відділах підприємства;

3) контроль за правильністю використання малоцінних та швидкозношуваних предметів під час їх експлуатації;

4) виявлення зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів за час їх експлуатації, а також правильне віднесення цього зносу на затрати підприємства кожного періоду.

Які ж загальні шляхи вирішення цих завдань?

Визначення собівартості придбаних малоцінних та швидкозношуваних предметів забезпечується організацією обліку їх заготівлі та придбання.

Контроль за зберіганням малоцінних та швидкозношуваних предметів шляхом обліку їх наявності і руху за місцями зберігання – на складах, у коморах, за матеріально відповідальними особами. Інструмент, спецодяг, спецвзуття тощо, видані на руки робітникам для тривалого користування, обліковуються за кожним робітником окремо.

Облік інвентарю, переданого в експлуатацію, забезпечується шляхом ведення опису цього інвентарю по кожній особі, що відповідає за зберігання малоцінного інвентарю.

Контроль за правильним використанням малоцінних предметів, що перебувають в експлуатації, здійснюється так само.

Слід мати на увазі, що до малоцінних та швидкозношуваних предметів належать різні дрібні предмети, які можуть у зв'язку з неохайним ставленням до них зробитися раніше встановленого строку непридатними. Звідси можливі випадки незаконного списування окремих предметів за рахунок підприємства. Працівник бухгалтерського обліку має старанно перевіряти відповідність прийнятих ним активів на списування малоцінних та швидкозношуваних предметів, що стали непридатними. Виявлення зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів, що перебувають в експлуатації, й віднесення його на затрати підприємства забезпечується визначеною системою щомісячних розрахунків, спрямованих на погашення вартості МШП.

Облік надходження МШП. Надходження МШП відображають у регістрах бухгалтерського обліку (журнал-ордер № 6) за ціною придбання, включаючи затрати, пов'язані з доставкою їх на підприємство, тобто за фактичною собівартістю.

При надходженні МШП і оприбуткуванні на склад робиться запис в обліку:

1. Придбані МШП від постачальників. Одержана податкова накладна (оприбутковуємо без суми податку на додану вартість):

а) Дебет рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

б) На суму розрахунків з податкового кредиту:

Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

2. Оплата постачальникам (на суму з ПДВ):

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Кредит рахунка № 31 "Рахунки в банках".

Облік МШП на складах і в експлуатації.

Облік МШП на складах ведеться кількісний за їх номенклатурними номерами. Цей облік аналогічний обліку матеріалів на складі.

У бухгалтерії підприємства складають групувальні відомості надходження МШП таким же чином, як і групувальні відомості надходження матеріалів (субрахунки №№ 201, 202 та ін. рахунка № 20 "Виробничі запаси"), а також ведуть сортову оборотну відомість аналітичного обліку.

Відпуск інструменту в експлуатацію здійснюється на основі "Вимог" цехів або фізичних осіб (табл. 3.14). У бухгалтерії ці "Вимоги" вносяться до групувальної відомості з метою синтетичного обліку.

Відпуск робітникам інструментів та інших МШП у тривале користування оформлюється випискою "Вимоги" у двох примірниках.

Списування МШП, що стали непридатними, оформлюється "Актом на списування МШП" (типова форма № МШ-8).

Довідка. Малоцінні та швидкозношувані предмети (за новим Планом рахунків), що обліковуються на рахунка № 22 "МШП" терміном експлуатації менше від одного року – у складі оборотних активів, і списуються на витрати в момент передавання їх в експлуатацію, МШП термін експлуатації яких перевищує один рік, відображаються у складі необоротних активів на субрахунку № 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи", по яких нараховується знос. Сальдо рахунків № 10 "Основні засоби" і № 11 "Інші необоротні матеріальні активи" відображається в балансі загальною сумою за статтею "Основні засоби", код рядка 030.

Таблиця 3.14

ВИМОГА

Підприємство *МП "Металіст" Цех № 2* Номенклатурний № *12168*
До інструментально-роздаткової
комори № *3*
ВИМОГА № *64 на інструменти та спецодяг*
від *"25" березня 2000* р.
Прізвище, ім'я та по батькові *Ромоданова С.А. Таб. № 16*
Найменування, розмір *лещата ручні*

Затребувано	Відпущено			Повернуто			Підпис комірника про повернення
	кількість	процент придатності	на термін	дата	кількість	процент придатності	
1	*1 (одні)*	*60%*	*2 міс.*				

Затребував (майстер) *Мохуренко М.Ф.*

Відпустити (нач. цеху) *Мірошніченко В.М.*

Відпустив (комірник) *Василенко Н.І.* Одержав (робітник) *Бовтюшко О.М.*
(посада, підпис)

Надійшли від постачальників МШП і оприбутковані на склад підприємства:

Дебет рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами" субрахунок № 644 "Податковий кредит"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Витрати на доставку, розвантаження МШП власним транспортом і робітниками свого підприємства:

Дебет рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

Кредит рахунка № 23 "Виробництво", субрахунок "Власний транспорт"

Кредит рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит рахунка № 65 "Розрахунки за страхуванням" та ін.

Придбані МШП підзвітними особами (згідно з Авансовим звітом):

Дебет рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

Дебет субрахунка № 644 "Податковий кредит"

Кредит рахунка № 372 "Розрахунки з підзвітними особами"

Оприбутковані МШП власного виробництва, призначені для внутрішнього використання:

Дебет рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

Кредит рахунка № 23 "Виробництво".

Дооцінка МШП:

Дебет рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети")

Кредит субрахунка № 423 "Дооцінка активів".

Повернені підзвітній особі кошти за придбані МШП:

Дебет субрахунка № 372 "Розрахунки з підзвітними особами"

Кредит рахунка № 30 "Каса".

Надійшли МШП від засновників у рахунок вкладу до Статутного капіталу створюваного підприємства:

Дебет рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

Кредит рахунка № 46 "Неоплачений капітал",

а при реєстрації Статутного капіталу:

Дебет рахунка № 46 "Неоплачений капітал"

Кредит рахунка № 40 "Статутний капітал".

Списана вартість МШП на підготовку і освоєння виробництва:

Дебет рахунка № 39 "Витрати майбутніх періодів"

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Відпуск МШП терміном експлуатації менше 1 року списується на витрати в момент передавання їх в експлуатацію:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"

Дебет рахунка № 91 " Загальновиробничі витрати"

Дебет рахунка № 92 "Адміністративні витрати"

Дебет субрахунка № 941 "Витрати на дослідження і розробки"

Дебет субрахунка № 949 "Інші витрати операційної діяльності" (утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення)

Дебет рахунка № 93 "Витрати на збут" (забезпечення збуту продукції)

Дебет рахунка № 24 "Брак у виробництві" (виправлення браку)

Дебет рахунка № 15 "Капітальні інвестиції" (для потреб капітального будівництва)

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Витрати МШП, пов'язані з відвантаженням готової продукції:

Дебет рахунка № 93 "Витрати на збут"

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

Вартість нестач і втрат МШП, встановлена при звільненні матеріально відповідальної особи або при інвентаризації:

Дебет субрахунка № 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Нарахування зносу на малоцінні необоротні матеріальні активи (за новими стандартами бухгалтерського обліку) терміном їх експлуатації понад 1 рік:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"

Дебет рахунка № 91 "Загальновиробничі витрати" та ін.

Кредит рахунка № 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів".

Списування МШП (за новими стандартами бухгалтерського обліку) терміном їх експлуатації до 1 року:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

При використанні спеціальних інструментів і спеціальних пристосувань у масовому виробництві чи при індивідуальних замовленнях можна їх вартість повністю погасити в міру відпуску у виробництво або до експлуатації, якщо їх термін експлуатації менше року.

При списуванні за непридатністю МШП їх вартість за цінами можливого використання або реалізації відображається записом:

Дебет рахунка № 20 "Виробничі запаси" (за відповідними субрахунками)

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Водночас методом "сторно" вартість оприбуткованих матеріалів, що залишилися від списаних МШП (вираховується з витрат виробництва):

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"

Дебет рахунка № 91 "Загальновиробничі витрати"

Дебет рахунка № 92 "Адміністративні витрати" та ін.

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Оприбуткування за ціною можливого використання товарно-матеріальних цінностей:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини" та ін.

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Списування фактичної вартості МШП у зв'язку із стихійним лихом:

Дебет субрахунка № 991 "Втрати від стихійного лиха"

Кредит рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Списування МШП по закінченні будівництва основних об'єктів, тимчасових споруд, пристроїв і устаткування за новим Планом рахунків субрахунок № 113 "Тимчасові нетитульні споруди" відноситься до класу 1 "Необоротні активи" і сальдо рахунка № 11 відображається в балансі загальною сумою за статтею "Основні засоби".

Нарахування зносу тимчасових споруд і пристроїв:

Дебет рахунка № 15 "Капітальні інвестиції"

Дебет рахунка № 92 "Адміністративні витрати"

Кредит рахунка № 13 "Знос необоротних активів", субрахунок № 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів".

Знос тимчасових (нетитульних) споруд нараховується щомісяця, виходячи з первісної вартості матеріалів, які буде одержано після розбирання.

Порядок встановлення норм і вартість ставок нарахування зносу на спеціальні інструменти і пристосування визначалися міністерствами і відомствами, а нині, як група 3.

Облік реалізації малоцінних та швидкозношуваних предметів. Для обліку реалізації МШП на сторону використовують субрахунок № 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів". У дебет цього субрахунка списується балансова вартість реалізованих МШП, нарахований знос на ці МШП.

Записи у бухгалтерському обліку.

1. Відображена сума реалізованих МШП:

Дебет рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Кредит субрахунка № 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів".

2. Відображені розрахунки по податкових зобов'язаннях на суму ПДВ:

Дебет рахунка № 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"

Кредит субрахунка № 641 "Розрахунки за податками".

3. Перерахована до Державного бюджету сума ПДВ:

Дебет рахунка № 641 "Розрахунки за податками"

Кредит рахунка № 31 "Рахунки в банках".

4. Списання облікової вартості реалізованих МШП:

Дебет субрахунка № 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"

Кредит субрахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

5. Надходження грошових коштів за реалізовані МШП:

Дебет рахунка № 31 "Рахунки в банках"

Кредит рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

6. Витрати, пов'язані з реалізацією МШП:

Дебет субрахунка № 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"

Кредит рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит рахунка № 65 "Розрахунки за страхуванням" та ін.

За новим Планом рахунків:

7. Списування собівартості реалізованих МШП:

Дебет субрахунка № 79 "Фінансові результати"

Кредит субрахунка № 943 "Собівартість реалізованих інших оборотних активів".

8. На суму доходу:

Дебет субрахунка № 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"

Кредит рахунка № 79 "Фінансові результати".

На суму збитків – кореспонденція рахунків зворотна.

3.7. Інвентаризація виробничих запасів. Облік результатів інвентаризації

Інвентаризація матеріальних цінностей провадиться згідно з Інструкцією, затвердженою наказом Головного управління Державного казначейства України **№ 90 від 30.10.98 р.**

Інвентаризація – перелік, перерахування, зважування, перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання, і зіставлення наявності з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація матеріальних цінностей є одним з радикальних засобів контролю за збереженням оборотних активів і роботою матеріально відповідальних осіб. Використовується також для виявлення фактичних витрат на виробництво продукції та послуг або якщо інші способи одержання даних про витрати матеріальних ресурсів не можуть бути використані.

Інвентаризація виробничих запасів провадиться за місцем зберігання та окремо за матеріально відповідальними

особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту і кількості (рахунком, вагою або мірою).

На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінності додатково складаються акти, в яких вказуються причини, ступінь і характер псування матеріальних цінностей, а також винні особи, які допустили їх псування.

Тара вписується до опису за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, потребує ремонту тощо).

На тару, що стала непридатною, інвентаризаційною комісією складається акт на списання із зазначенням причин псування.

При інвентаризації молодняку тварин та тварин на відгодівлі описи складаються за видами тварин окремо на фермах, у цехах, відділеннях, бригадах у розрізі облікових груп і матеріально відповідальних осіб.

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, наданих в особисте користування працівникам, припускається складання групових інвентаризаційних описів із зазначенням відповідальних за ці предмети осіб, на яких відкриті особові картки, з проставлянням підпису в описі.

У процесі інвентаризації визначається фактична наявність цінностей, виявляються відхилення від даних книг обліку і причини відхилень. Інвентаризаційні описи (акти) разом з висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів. При цьому бухгалтерія складає звірювальну відомість (табл. № 4.2, ч. I), в якій послідовно виконуються такі розрахункові процедури: здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці; здійснюється розрахунок природної нестачі (у виняткових випадках з особливого дозволу керівника робляться уточнювальні записи, наприклад, знайдена арифметична помилка або інші неточності у роботі); визначаються кінцеві результати інвентаризації.

Якщо вартість нестач перевищуватиме вартість лишків, то різниця у вартості має бути віднесена на винних матеріально відповідальних осіб.

Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущений тільки по товарно-матеріальних цінностях одного і того ж найменування і в такій же кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, що підлягав перевірці, та в однієї й тієї ж матеріально відповідальної особи.

За результатами проведеної інвентаризації складається протокол, у якому зазначаються стан складського господарс-

тва, результати проведеної інвентаризації, пропозиції про залік нестач і лишків при пересортиці, списуванні нестач у межах норм природного убутку, а також понад нормативні нестачі і втрати від порчі цінностей, запропоновані заходи щодо попередження нестач і втрат у подальшому. Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути розглянутий і затверджений у 5-денний термін керівником підприємства.

Результати інвентаризації після затвердження керівником відображаються у бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому проведена (закінчена) інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року. У пояснювальній записці до річного звіту підприємства, установи наводяться відомості про результати проведених протягом року інвентаризацій.

Відповідно до статті 164 Кодексу України про **адміністративні правопорушення, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації** матеріальних цінностей, а також неприйняття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від нестач, розтрат, крадіжок, безгосподарності тягнуть за собою **накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**. Ті ж дії, здійснені особою, **яка протягом року підлягала адміністративному стягненню**, тягнуть за собою накладення **штрафу від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**.

Порядок відображення результатів інвентаризації матеріальних цінностей:

1. Загальна сума нестач, якщо винуватця не встановлено:

Дебет субрахунка № 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"

Кредит субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Кредит субрахунка № 203 "Паливо" та ін.

2. Списується нестача, зарахована по пересортиці:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Кредит субрахунка № 201 "Сировина і матеріали".

3. Відноситься за рахунок матеріально відповідальних осіб різниця у вартості матеріалів, зарахованих по пересортуванні:

Дебет рахунка № 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків"

Кредит субрахунка № 201 "Сировина і матеріали".

4. Оприбутковуються виявлені лишки матеріалів (з включенням суми до валових доходів):

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Кредит субрахунка № 745 "Дохід від безкоштовно отриманих активів".

5. Сума нестач у межах норм природного убутку:

Дебет рахунка № 91 "Загальновиробничі витрати"

Кредит субрахунка № 20 "Виробничі запаси".

6. Якщо на час виявлення нестачі винуватця не встановлено, то одночасно із списанням цінностей на витрати балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок № 07 "Списані активи".

7. Нестачі, віднесені за рахунок матеріально відповідальної особи:

Дебет субрахунка № 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"

Кредит рахунка № 71 "Інший операційний дохід".

8. Різниця між розрахунковими та обліковими цінами (відповідно до постанови Кабміну України № 116 від 22.01.96 р. "Порядок визначення розміру збитків від нестач, розкрадання, знищення (порчі) матеріальних цінностей"):

Дебет субрахунка № 375 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків"

Кредит рахунка № 71 "Інший операційний дохід".

9. На суму нарахованого ПДВ:

Дебет субрахунка № 375 "Розрахунки за відшкодуванням матеріальних збитків"

Кредит субрахунка № 641 "Розрахунки за податками".

10. Погашення різниці між ринковими та обліковими цінами як готівкою, так і за рахунок заробітної плати матеріально відповідальної особи (одноразово або частинами відповідно до рішення інвентаризаційної комісії адміністрації підприємства або рішення народного суду, наприклад, по 20% щомісячно до остаточного погашення заборгованості):

Дебет рахунка № 30 "Каса"

Дебет рахунка № 31 "Рахунки в банках"

Дебет рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит субрахунка № 375 "Розрахунки за відшкодуванням матеріальних збитків".

11. Різниця між розрахунковими та обліковими цінами має бути внесена до бюджету:

Дебет рахунка № 71 "Інший операційний дохід"

Кредит субрахунка № 641 "Розрахунки за податками".

12. Перерахування до бюджету різниці між розрахунковими та обліковими цінами; штрафних санкцій:

Дебет рахунка № 641 "Розрахунки за податками"

Кредит рахунка № 31 "Рахунки в банках".

13. Штрафи від 8 до 15 і від 10 до 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян:

Дебет рахунків № 30, 31, 66

Кредит рахунка № 641 "Розрахунки за податками".

14. Перерахування до бюджету нарахованої суми ПДВ:

Дебет рахунка № 641 "Розрахунки за податками"

Кредит субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Кореспонденцію рахунків основних операцій з обліку виробничих запасів наведено у таблиці 3.15.

Узгодженість рахунків з обліку виробничих запасів

План рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
05 "Матеріали"	201 "Сировина і матеріали"
06 "Паливо"	203 "Паливо"
07 "Будівельні матеріали і обладнання до встановлення"	205 "Будівельні матеріали"
08 "Запасні частини"	207 "Запасні частини"
09 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"	21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"
12 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
13 "Знос малоцінних та швидкозношуваних предметів"	132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"
20 "Основне виробництво" (23, 29)	23 "Виробництво"
21 "Напівфабрикати власного виробництва"	25 "Напівфабрикати"
24 "Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання" (25)	91 "Загальновиробничі витрати"
26 "Загальногосподарські витрати"	92 "Адміністративні витрати"
28 "Брак у виробництві"	24 "Брак у виробництві"
31 "Витрати майбутніх періодів"	39 "Витрати майбутніх періодів"
33 "Капітальні вкладення"	151 "Капітальне будівництво"
43 "Позавиробничі витрати"	93 "Витрати на збут"

46 "Реалізація" (дебет)	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"
46 "Реалізація" (кредит)	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"; 745 "Дохід від безоплатно отриманих активів"
50 "Каса"	30 "Каса"
51 "Розрахунковий рахунок"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
60 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
62 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
63 "Розрахунки по претензіях"	374 "Розрахунки за претензіями"
67-2 "Розрахунки по податковому кредиту"	644 "Податковий кредит"
68 "Розрахунки з бюджетом"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
71 "Розрахунки з підзвітними особами"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальної шкоди"	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"
75 "Розрахунки з учасниками"	67 "Розрахунки з учасниками"
76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
80 "Прибутки і збитки"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"
81 "Використання прибутку"	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"
83 "Доходи майбутніх періодів"	69 "Доходи майбутніх періодів"
84 "Нестачі та втрати від псування цінностей"	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"
85 "Статутний фонд"	40 "Статутний капітал"
96 "Цільове фінансування і цільові надходження"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
98 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) минулих років"	441 "Прибуток нерозподілений"; 442 "Непокриті збитки"

Таблиця 3.15

3.8. Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів (рах. № 20, 22)

№ пор.	Назва операції	За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Надходження і оприбуткування виробничих запасів від постачальників (без ПДВ) (на ПДВ див. п. 9) **Документ.** Рахунок-фактура, накладна, прибуткова накладна складу, Акт про прийняття цінностей	05, 09, 12	60	20, 21, 22	63
2.	Витрати з доставки та розвантаження виробничих запасів **Документ.** Наряд (на оплату праці)	05, 09, 12	60, 70	20, 21, 22	63, 66 та ін.
3.	Придбані (й оприбуткувані) матеріальні цінності підзвітними особами (без ПДВ) (на ПДВ див. п. 9) **Документ.** Квитанція, чек, накладна складу, авансовий звіт	05, 09, 12	72	20, 21, 22	372
4.	Оприбуткувані матеріальні цінності власного виробництва **Документ.** Накладна	05, 09, 12	23	20, 21, 22	23
5.	Придбані матеріальні цінності за готівку **Документ.** Накладна, Витратний касовий ордер	05, 09, 12	50	20, 21, 22	30
6.	Сума дооцінки (при зміні цін) виробничих запасів, передбачена законодавством **Документ.** Акт переоцінки	05, 09, 12	14	20, 21, 22	423
6а.	Сума дооцінки, спрямована на поповнення оборотних засобів (лист МФУ № 37-20/248) **Документ.** Акт переоцінки	05, 09, 12	14	20, 21, 22	423
7.	Сума уцінки виробничих запасів, передбачена законодавством **Документ.** Акт уцінки	14	05, 12	423	20, 22
7а.	Списання суми уцінки матеріальних цінностей (з дебету рах. № 423) **Документ.** Акт уцінки	–	–	48	423
8.	Списання сальдо з кредиту рах. № 423 **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	–	–	423	74
9.	На суму розрахунків з податкового кредиту з ПДВ (до операцій 1–3) **Документ.** Податкова накладна	68-1	60	644	63
10.	Перерахована заборгованість постачальникам **Документ.** Платіжні документи	60	51	63	31

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6
	Видана готівка під звіт **Документ.** Витратний касовий ордер	71	50	372	30
11.	Відображення податкового кредиту на суму ПДВ	68-1	67-2	641	644
12.	Оприбуткована вартість відходів виробництва тощо **Документ.** Акт-сповіщення про відходи	05 та ін.	23	20, 21, 22	20, 21, 23
13.	Повернуті з виробництва й оприбуткувані лишки матеріальних цінностей, виявлені під час інвентаризації **Документ.** Накладна, Акт про приймання матеріалів	05 та ін.	23	20, 21, 22	23
14.	Нарахована заробітна плата за навантаження, розвантаження матеріальних цінностей **Документ.** Наряд, Розрахунково-платіжна відомість	43	70, 69 та ін.	93	66, 65 та ін.
15.	Прийняті на склад передані підприємству безоплатно виробничі запаси **Документ.** Акт про приймання матеріалів	05 та ін.	80	20, 21, 22	745
16.	Виробничі запаси, відпущені зі складу у виробництво на виготовлення продукції **Документ.** Вимога, Лімітно-забірна картка	23	05 та ін.	23 91, 92	20, 21, 22 20, 22
17.	Матеріальні цінності, відпущені на реконструкцію виробництва (продаж тварин) **Документ.** Вимога, Лімітно-забірна картка	03	05 та ін.	15	20, 21, 22, 23
18.	Нестачі, виявлені при інвентаризації, якщо винуватця не встановлено **Документ.** Акт інвентаризації	84	05 та ін.	947	20, 21, 22
19.	Висунуті претензії постачальникам по поставках матеріальних цінностей **Документ.** Акт про претензії	63	05	374	20
20.	Матеріальні цінності, використані на витрати майбутніх періодів, на капітальне будівництво **Документ.** Вимога, Лімітно-забірна картка	31, 33	05 та ін.	39, 151	20, 22
21.	Матеріальні цінності, використані на пакування готової продукції **Документ.** Вимога, Лімітно-забірна картка	43	05 та ін.	93	20, 22
22.	Матеріальні цінності, використані на поточний і капітальний ремонти основних засобів та інші види покращення основних засобів **Документ.** Вимога, Лімітно-забірна картка	03	05, 06, 08 та ін.	15	20, 22, 23

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6
23.	Матеріальні цінності, використані на виправлення браку **Документ.** Вимога, Лімітно-забірна картка	28	05 та ін.	24	20
24.	Матеріальні цінності, списані на капітальне будівництво, що виконується господарським способом **Документ.** Вимога, Лімітно-забірна картка	33	05 та ін.	15	20, 22, 23
25.	Фактична собівартість матеріальних цінностей, що зникли через стихійне лихо **Документ.** Акт списання	80	05 та ін.	991	20, 21
26.	Обладнання, інші цінності, внесені засновниками в рахунок їх вкладів до Статутного капіталу **Документ.** Акт прийому	07	75	20, 21, 22 та ін.	46
27.	Передане обладнання до монтажу (з ПДВ) **Документ.** Накладна на відпуск матеріалів на сторону	33	07	15	104
28.	Нарахування зносу на малоцінні та швидкозношувані предмети терміном експлуатації більше року (по яких нараховується знос) **Документ.** Накладна на відпуск МШП зі складу	20	13	23	132
29.	Оприбуткування МШП (при списанні за непридатністю) за ціною можливого використання **Документ.** Акт на списання	12	23	22	23
30.	Списання фактичної собівартості МШП у зв'язку із стихійним лихом **Документ.** Акт на списання	80	12	991	22
31.	Задоволена претензія, виставлена до постачальника по поставках запасів **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	51	63	311	374
32.	Нарахування зносу МШП, переданих на капітальне будівництво **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	33	13	151	132
33.	Після закінчення будівництва основних засобів (об'єктів) тимчасових споруд, пристосувань і устаткування оприбуткування відходів **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	05, 08, 12	80	20, 22	74
34.	Нарахування зносу МШП, пов'язаних з утриманням адміністративно-управлінського персоналу **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	26	13	92	132
35.	Оприбуткування МШП, що надійшли від постачальника **Документ.** Акт прийому	12	60	22	63

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6
36.	Відвантажені в реалізацію МШП **Документ.** Накладна на відпуск зі складу МШП	62	46	36	712
37.	Розрахункові зобов'язання з ПДВ	46	68	71	641
38.	Списання балансової вартості реалізованих МШП **Документ.** Накладна на відпуск МШП	46	12	943	22
39.	Витрати, пов'язані з реалізацією МШП **Документ.** Наряд, Розрахунково-платіжна відомість, розрахунок бухгалтерії	43	70, 69	93	65, 66 та ін.
40.	Сума зносу, нарахована на реалізовані МШП **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	13	46	132	425
41.	Надходження грошових коштів за реалізовані МШП **Документ.** Виписка банку	51	62	31	36
42.	**За новим Планом рахунків:** Відображення фінансового результату: а) списання витрат **Документ.** Розрахунок бухгалтерії б) списання доходів	 – –	 – –	 79 71, 74	 92, 93, 94, 99 79
43.	Сума нестач матеріальних цінностей, що підлягає врегулюванню **Документ.** Звірювальна відомість, Акт списання	84	05 та ін.	947	20, 21, 22
44.	Списується нестача, зарахована по пересортиці **Документ.** Акт списання	05 та ін.	05	20, 22	20, 22
45.	Різниця у вартості матеріалів, зарахованих по пересортиці, відноситься за рахунок матеріально відповідальної особи **Документ.** Розрахунок бухгалтерії, Акт списання	72	05 та ін.	375	20, 22
46.	Лишки матеріальних цінностей, що виявлені при інвентаризації й оприбутковуються **Документ.** Звірювальна відомість, Акт на оприбуткування	05 та ін.	80	20, 21, 22	719
47	Сума нестач в межах норм природного убутку **Документ.** Розрахунок бухгалтерії, Акт на списування нестач	26	05 та ін.	91	20, 22
48.	Списання нестач за рішенням інвентаризаційної комісії, затверджених керівництвом підприємства, за рахунок прибутку **Документ.** Звірювальна відомість, Акт на списування нестач	81	05 та ін.	42	20, 22

Закінчення таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6
49.	Безкоштовне отримання матеріалів, палива, МШП **Документ.** Накладна, Акт про приймання матеріалів	05 та ін.	80	20, 22	719
50.	Безкоштовно одержані будівельні матеріали й обладнання **Документ.** Накладна, Акт про приймання матеріалів	07	80	205	719
51.	Оприбутковані виробничі запаси, МШП раніше не враховані на балансі **Документ.** Накладна	05, 12	80	20, 22	719
52.	Передані матеріальні цінності іншим підприємствам і особам безкоштовно: **Документ.** Накладна на відпуск матеріалів – на податкові зобов'язання з ПДВ **Документ.** Розрахунок суми ПДВ	46 46	05, 12 68	949 949	20, 22 641
53.	Нестачі, віднесені за рахунок матеріально відповідальної особи **Документ.** Звірювальна відомість, Акт на списування нестач	72	84	375	716
54.	Різниця між ринковими та обліковими цінами **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	72	83	375	716
55.	На суму податкових зобов'язань з ПДВ **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	72	68	375	641
56.	Погашення різниці між ринковими та обліковими цінами і суми ПДВ **Документ.** Прибутковий касовий ордер, Виписка банку	50, 51, 70	72	30, 31, 66	375
57.	Відображення належної різниці на користь бюджету **Документ.** Розрахунок бухгалтерії	83	68	716	641
58.	Перерахування до бюджету різниці між ринковими та обліковими цінами і суми ПДВ **Документ.** Виписка банку	68	51	641	311
59.	Штрафи, відповідно до статті Кодексу України про адміністративні правопорушення, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації **Документ.** Акт, Наказ керівника підприємства	50, 70	68	30, 66	641

3.9. Міжнародна практика обліку закупівлі виробничих запасів

Матеріальні цінності та послуги промислового характеру в ринкових умовах господарювання підприємства купують за різними цінами, що залежать від кон'юнктури ринку, характеру договірних відносин з постачальниками, форми розрахунків та інших факторів.

Щоб дати загальну оцінку результатам господарських операцій по закупівлі матеріальних цінностей, безпомилково визначити затрати на матеріальні цінності в собівартості продукції, необхідно знати загальну суму акцептованих рахунків постачальників.

Операції по акцептованих рахунках постачальників на матеріальні цінності в міжнародній практиці відображають записом:

Дебет рахунка "Закупки"

Кредит рахунка "Постачальники".

Рахунок "Закупки" в зарубіжній практиці використовують на всіх підприємствах, він аналогічний нашому рахункові №15 "Заготівля і придбання матеріальних цінностей", але у нас цей рахунок використовують рідко, частіше при закупівлі сільськогосподарської сировини.

Якщо відома оцінка вартості залишків матеріальних ресурсів на початок і кінець звітного періоду, то **вартість використаних на виробництво цінностей визначають за формулою**:

$$ЗМ = ДО + ВЗ_п - ВЗ_к ,$$

де **ЗМ** – витрати матеріальних цінностей на виробництво за звітний період за фактичною собівартістю,

ДО – дебетовий оборот по рахунка "Закупки" за звітний період,

$ВЗ_п$, $ВЗ_к$ – вартість залишків матеріальних цінностей на початок (п) і кінець (к) звітного періоду.

3.10. Міжнародна практика бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають спрощений облік погашення вартості знарядь праці та інших аналогічних предметів, термін експлуатації яких не перевищує одного року. Такі об'єкти можуть облічуватися у складі оборотних активів, їх вартість при передаванні до експлуатації

можна повністю списувати на витрати виробництва. Що стосується малоцінних предметів, які обслуговують значну кількість виробничих циклів, то порядок списування їх вартості на витрати виробництва визначає адміністрація підприємств і корпорацій шляхом встановлення граничних лімітів одиничної вартості таких предметів. На практиці вартість таких предметів обліковується у складі оборотних активів і відноситься на витрати виробництва в момент передавання їх до експлуатації.

На схемі 3.14 наведено комп'ютерний облік надходження і використання матеріальних ресурсів.

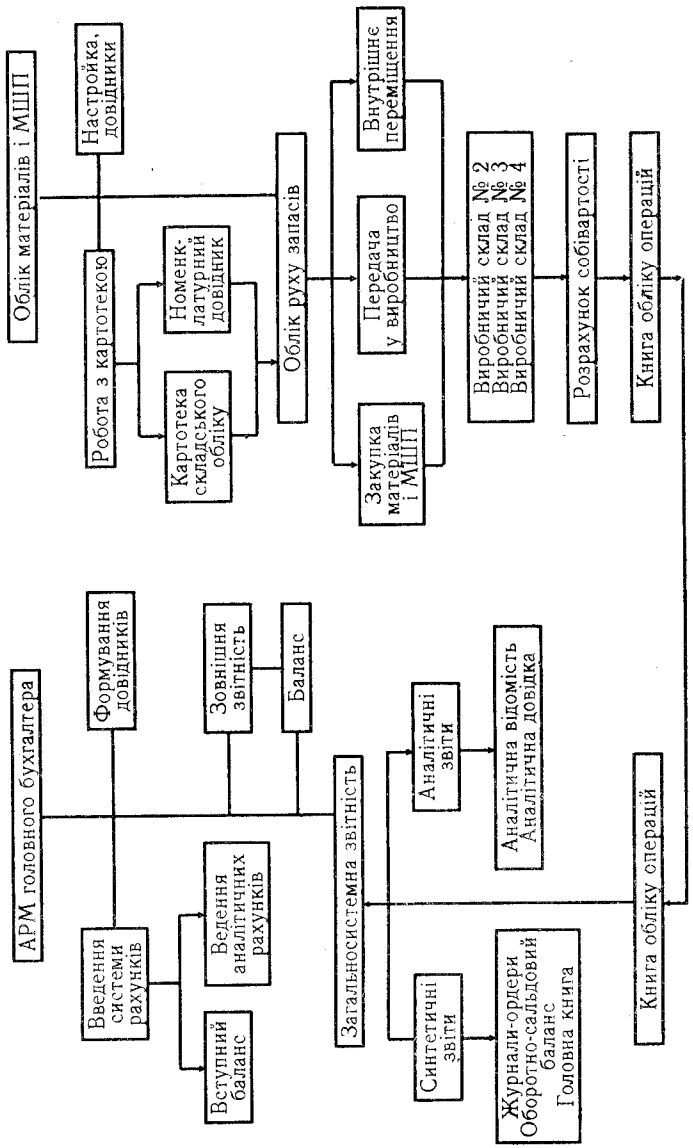


Схема 3.14. Комп'ютерний облік надходження і використання виробничих засобів.

Розділ 4. Облік праці та її оплати (рах. № 66)

4.1. Нормативні джерела для нарахування заробітної плати

В умовах переходу України до ринкової економіки й водночас в умовах економічної кризи, спаду виробництва, зниження продуктивності праці, звільнення з виробництв значної кількості працівників відбуваються значні зміни в організації праці та її оплати.

На кожному підприємстві, галузі, в Україні має бути реальна й достовірна інформація про трудомісткість вироблюваної продукції, про нарахування заробітної плати. Таку інформацію повинен забезпечити бухгалтерський облік.

Чинними офіційними документами для нарахування заробітної плати є:

1. Кодекс законів про працю України, прийнятий Законом УРСР від 10.12.71 р. (Відомості Верховної Ради УРСР, 1971, № 50) з подальшими змінами і доповненнями; 1999 р. № 42-43, ст. 378.

2. Постанова Кабінету Міністрів України про "Порядок обчислення середньої заробітної плати" № 100 від 08.02.95 р.

3. Закон України "Про оплату праці" № 108/95-ВР від 24.03.95 р.

4. Постанова Кабінету Міністрів України "Про заходи щодо залучення додаткових надходжень до бюджету і підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів для забезпечення фінансування соціальних виплат населенню" № 1033 від 31.08.96 р.

5. Закон України "Про відпустки" № 504/96-ВР від 15.11.96 р.

6. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін і доповнень до порядку обчислення середньої заробітної плати" № 185 від 24.02.97 р.

7. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження порядку, тривалості та умов надання щорічних відпусток працівникам, які навчаються у вищих навчальних закладах з вечірньою та заочною формами навчання, де навчальний процес має свої особливості" № 634 від 28.06.97 р.

8. Закон України "Про внесення змін до Кодексу законів про працю України" № 1356-XIV від 24.12.99 р., опублікований в газеті "Урядовий кур'єр" № 5 від 13.01. 2000 р.

9. Постанова Кабінету Міністрів України про "Правила обчислення загального трудового стажу для призначення працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності" № 1658 від 19.10.98 р.

10. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін і доповнень до порядку обчислення середньої заробітної плати" № 1398 від 30.07.99 р.

Облік розрахунків з оплати праці здійснюється на основі типових форм, затверджених наказом Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі" № 144 від 22.05.96 р. на виконання заходів щодо реалізації державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики (див. ч. I, розділ 4, п. 4.1).

Основними показниками праці та заробітної плати, що підлягають обліку, є чисельність працівників, їхні професії, кваліфікація, витрати робочого часу у людино-годинах, людино-днях, кількість виготовленої продукції (виконання робіт, надання послуг), розмір Фонду оплати праці за категоріями працюючих, видами нарахувань, нарахування премій, відпускних, розмір відрахувань за їх видами та ін. Ці дані необхідні для обчислення таких економічних показників, як рівень забезпеченості робочою силою, середнього заробітку, рівня продуктивності праці та ін.

Заробітна плата. Відповідно до ст. 1 Закону України "Про оплату праці" заробітна плата – **це винагорода,** обчислена як правило у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган сплачує працівникові за виконану ним роботу відповідно до трудового договору.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. Регулюють заробітну плату форми і системи праці.

Основними формами оплати і відповідно обліковими показниками є відрядна і погодинна. Якщо технічне нормування дає змогу провадити оплату праці робітників відповідно до її кількості, тарифної системи з урахуванням у рівнях кваліфікації робітників, навантаженості й складності праці, то форми оплати праці з їх системами враховують заробіток, фактично відпрацьований час, обсяг виготовленої продукції або виконаних робіт і послуг.

При відрядній оплаті праці заробітна плата робітників прямо залежить від обсягу виконаної роботи і розміру розцінки. Цю форму використовують при оплаті тим робітникам,

праця яких підлягає нормуванню. Відрядна оплата праці складається з таких систем: прямої, прогресивної, акордної і преміальної. Вона може бути індивідуальна і бригадна.

При погодинній формі оплати заробіток працівника залежить від відпрацьованого ним часу. Коло працівників визначається наявністю таких систем, як проста погодинна і погодинно-преміальна.

Форми і системи оплати праці на підприємстві регулює керівник підприємства. Держава здійснює регулювання оплати праці шляхом встановлення мінімальної заробітної плати і неоподатковуваного прибутком мінімуму.

До складу витрат на оплату праці включаються виплати заробітної плати, нараховані, виходячи з відрядних розцінок, тарифів, ставок і посадових окладів, що встановлюються залежно від результатів праці, її кількості та якості, стимулюючих і компенсуючих виплат, систем преміювання робітників, керівників, спеціалістів, службовців за виробничі результати, інші умови відповідно до застосовуваних на підприємствах форм і систем оплати праці. В сільськогосподарських підприємствах до складу витрат на оплату праці також включаються виплати за підсумками роботи за рік, що визначаються в установленому порядку.

На підприємствах **застосовують оплату праці за трудовими угодами**, що укладаються між підприємством і працівником для виконання конкретної роботи на договірних засадах.

У нових умовах господарювання широко використовується **оплата праці за контрактом**. На підставі постанови Кабінету Міністрів України № 170 від 19 серпня 1994 р. затверджено Положення про порядок складання контрактів про прийом на роботу працівників, згідно з яким встановлюються порядок складання контракту, склад контракту, вирішуються питання організації робіт за контрактом.

У разі найму працівника за контрактом власник або уповноважений ним орган може встановити умови оплати праці за погодженням з працівником.

4.2. Облік використання робочого часу. Облік виробітку

Робочий час – це встановлений законом або угодою сторін час, протягом якого робітники і службовці згідно з правилами внутрішнього розпорядку повинні виконувати свої трудові обов'язки.

Робочий день – це встановлена законом норма робочого часу протягом доби, яка лежить в основі його правового регулювання.

Нормування робочого часу протягом календарного тижня є **робочим тижнем**.

При п'ятиденному робочому тижні встановлена тривалість робочого тижня – **40 годин**, яка поширюється на всіх працівників, фахівців та керівників, крім тих, для яких законодавчо встановлена скорочена тривалість робочого часу.

Статтею 51 КЗпП України передбачено скорочену тривалість робочого часу:

1) для працівників віком від 16 до 18 років – 6-годинний робочий день при шестиденному робочому тижні, тобто **36-годинний робочий тиждень**, а **для осіб віком від 15 до 16 років (учнів віком від 14 до 15 років**, які працюють у період канікул) – **4-годинний робочий день, тобто 24-годинний робочий тиждень;**

2) для працівників, зайнятих на роботах зі шкідливими умовами праці, – не більше 36 годин на тиждень.

Статтею 194 КЗпП України визначено, що заробітна плата працівникам, **молодшим 18 років**, за скороченої тривалості щоденної роботи сплачується в розмірах, передбачених для працівників відповідних категорій при повній тривалості щоденної роботи.

Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюється шляхом табельного обліку.

При прийомі на роботу працівникові надається табельний номер, а в трудовій книжці (що знаходиться у відділі кадрів) робиться позначка про його зарахування на підставі наказу керівника підприємства.

На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку, в якій зазначають необхідні анкетні дані про працівника і всі зміни, що відбуваються в його роботі. Бухгалтерія відкриває особову картку кожному працівникові.

Табельний облік ведеться такими способами: жетонним – з використанням жетонів (на яких проставлено табельні номери). На підприємстві їх кількість дорівнює кількості облікового складу працюючих; **картковим** – з використанням контрольних годинників, що автоматично позначають час явки кожного працівника в його картці; **за пропускною системою**, за якої працівники при явці на роботу здають свої перепустки, а по закінченні роботи отримують їх, та ін.

Облік використання робочого часу ведеться у табелі. **Завданнями табельного обліку є:**

а) контроль за явкою на роботу і залишенням роботи;

б) виявлення причин запізнень або неявки на роботу;

в) одержання даних про фактично відпрацьований працівниками час, склад робочого часу;

г) складання звітності про наявність працюючих та її рух, про стан трудової дисципліни.

До табеля заносяться прізвища всіх працюючих. Ведеться табель окремо по кожному цеху і відділу табельниками або бригадирами, майстрами тощо. У табелі позначається кількість відпрацьованих годин кожним працівником, неявки на роботу (за допомогою умовних позначок – шифрів).

На деяких підприємствах **табельний облік спрощено** і у табелі відзначають лише відхилення від нормальної тривалості робочого дня (запізнення, прогули), неявки на роботу із зазначених причин (відпустка, відрядження тощо), понаднормові роботи та ін. У цьому випадку по закінченні місяця підраховують загальний календарний фонд робочого часу, час невиходів та інших втрат. Із загального календарного фонду відраховують усі витрати й отримують фактично відпрацьований час. Наприкінці місяця дані табелів підсумовуються по кожному працівнику, а також по цехах і відділах і передаються до бухгалтерії. Ці дані необхідні для контролю за використанням робочого часу і для нарахування заробітної плати працівникам підприємства за звітний місяць.

Для забезпечення правильного нарахування заробітної плати **необхідно точно обліковувати виробіток продукції або обсяг робіт**, виконаних кожним працівником.

Залежно від технології та організації виробництва застосовують різні системи обліку продукції або виконання робіт. Під обліком виробітку розуміють сполучення способів одержання інформації, порядку її запису і застосування форм первинних документів.

Облік виробітку робітниками-відрядниками у промисловості здійснюють **за типовими формами** залежно від технологічного процесу виробництва, системи організації та оплати праці в рапортах про виробіток, у маршрутних листках, відомостях обліку виробітку, нарядах та інших документах.

Роботи можуть виконуватися одним робітником або бригадою. На багатьох підприємствах широко застосовують бригадний підряд, який є основою обліку виробітку. Використовуються такі системи обліку виробітку – пооперaційний, за кінцевою операцією та інвентарний.

Послідовне виконання обсягу робіт фіксується в індивідуальних або бригадних нарядах, які здаються до бухгалтерії, машинолічильного бюро або обчислювального центру для нарахування заробітної плати.

Наряди містять такі реквізити: номер наряду, дату видачі, прізвище, ім'я та по батькові, табельний номер робітника, шифр цеху, дільниці, вид оплати, операції, деталі, виробничі витрати, кількість виробітку в натуральному виразі, норму часу, розцінку за розрядом роботи.

Система обліку виробітку за кінцевою операцією і виробленою продукцією передбачає облік готових виробів, прийнятих відділом технічного контролю для здачі на склад або передачі на іншу виробничу дільницю. Вона найбільш поширена при бригадній формі організації праці, передбачає закріплення за групою робітників єдиного завдання, колективну відповідальність і оплату за результатами праці. При цьому праця бригади за зміну є закінченим циклом виробництва із здачею готової продукції згідно з приймально-здавальними накладними на склад.

Первинними документами про виробіток є рапорти або відомості виробітку бригади. В них зазначають прізвище, табельний номер робітника, розряд і кількість відпрацьованих годин. При розподілі бригадного заробітку враховують і коефіцієнт трудової участі (КТУ) кожного члена бригади.

Крім оплати відпрацьованого часу, виконаного обсягу робіт і виготовленої продукції, заробітну плату нараховують відповідно до чинного законодавства, а також виходячи з інших умов або причин, що мають відношення до діяльності даного підприємства. Так, **операції, передбачені технологічним процесом, оплачуються за нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – за листками на доплату.** Оплату часу простоїв не з вини робітників оформлюють листком обліку простоїв. На оплату виправлення браку продукції виписують окремий наряд з позначкою "Виправлення браку".

Оплата працівникам часу, протягом якого вони не працювали (виконання державних або громадських обов'язків, оплата пільгових годин матерям для догляду за дітьми до одного року, доплата підліткам до середнього заробітку за скорочений робочий день, оплата чергових відпусток, тимчасової непрацездатності тощо), **здійснюється** за даними довідок-розрахунків та інших додаткових документів (наказів директора підприємства, лікарняних листків тощо).

4.3. Фонд оплати праці

Фонд оплати праці відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Міністерства статистики України № 323 від 11.12.95 р., **складається з основної, додаткової та стимулюючих і компенсаційних виплат.**

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (часу, виробітку, обслуговування), посадових зобов'язань. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові досягнення і винахідництво і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії за виконання виробничих завдань і функцій.

Інші стимулюючі та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи року, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, не передбачені актами чинного законодавства або здійснювані понад встановлені законодавством норми.

До Фонду основної заробітної плати належать:

1. Заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (часу, виробітку, обслуговування), посадових обов'язків за окремими розцінками, тарифними ставками (окладами) робітників та встановленими посадовими окладами незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві.

2. Суми процентних або компенсаційних відрахувань залежно від обсягів доходів (прибутку), одержаних від реалізації продукції (робіт, послуг), у випадках, коли вони є основною заробітною платою.

3. Суми авторського гонорару діячам мистецтва, працівникам редакцій газет і журналів, телеграфних агентств, видавництв, радіо, телебачення та інших підприємств і (або) оплата праці, що здійснюється за ставками (розцінками) авторської постановчої винагороди, нарахованими на даному підприємстві.

До Фонду додаткової заробітної плати належать:

4. Надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством:

– кваліфікованим робітникам, що зайняті на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;

– за класність водіям автомобілів, працівникам локомотивних бригад, трактористам-машиністам, робітникам провідних професій та іншим категоріям робітників тих галузей народного господарства, в яких запроваджено такі надбавки і доплати за звання майстра і клас кваліфікації;

– бригадирам з-поміж робітників, не звільнених від основної роботи, за керівництво бригадами;

– персональні надбавки;

– керівникам, спеціалістам, службовцям за високі успіхи у праці й виконання особливо важливих завдань, за встановлений строк їх виконання;

– за знання іноземної мови;

– за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;

– доплата до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;

– за роботу у тяжких, шкідливих, особливо шкідливих умовах;

– за роботу у багатозмінному й безперервному режимах виробництва (включаючи доплату за роботу у вихідні дні, що є робочими днями за графіком), у нічний час;

– робітникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час переміщення їх у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і назад;

– інші доплати і надбавки, передбачені законодавством.

5. Премії працівникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премію за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, у тому числі за:

– виконання й перевиконання виробничих завдань;

– виконання акордних завдань у встановлений термін;

– підвищення продуктивності праці, виробіток;

– покращання кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, цеху;

– економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей;

– зменшення простоїв обладнання та за інші якісні показники в роботі підприємства, а також премії, нараховані робітникам з преміального фонду майстра, та ін.

6. Винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), передбачені чинним законодавством.

7. Оплата праці робітників, що не перебувають у штаті підприємства, за виконання робіт згідно з договорами громадсько-правового характеру, включаючи договір підряду за умови, що розрахунки з робітниками за виконану роботу

здійснюються безпосередньо цим підприємством. Розмір коштів, що спрямовуються на оплату праці цих робітників, визначається виходячи з кошторису за виконані роботи (послуг) відповідно до договорів і платіжних документів.

Оплата праці робітників, що не перебувають у штаті підприємства, за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка і фарбування, проведення експертизи тощо).

Зазначені суми у статистичній звітності по праці відображаються у Фонді оплати праці працівників позаоблікового складу і не обліковуються при визначенні середньої заробітної плати штатних працівників облікового складу підприємства.

8. Оплата праці у вихідні та святкові (неробочі) дні, у понаднормовий час за розцінками, встановленими законодавчими актами.

9. Заробітна плата за кінцевим підсумком року (або іншого періоду), обумовлена системами оплати праці на сільськогосподарських підприємствах.

10. Суми компенсації внаслідок тимчасової втрати працездатності до фактичної заробітної плати у випадках, якщо працівник продовжує працювати на підприємстві.

11. Виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших підприємств із збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу на колишньому місці роботи, а також при тимчасовому заміщенні.

12. Процентні або комісійні винагороди, сплачені додатково до тарифної ставки (окладу).

13. Оплата робітникам днів відпочинку, наданих їм у зв'язку з роботою понаднормової тривалості часу при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством.

14. Суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим для роботи на підприємстві відповідно до спеціальних договорів з державними організаціями (з використання робочої сили), які видані безпосередньо цим особам, і перераховані державним організаціям.

15. Оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств, що працюють без звільнення від основної роботи, з підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації працівників, з керівництва виробничою практикою студентів, навчання учнів загальноосвітніх шкіл.

16. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів та учнів середніх спеціальних і професійно-технічних навчальних закладів, що працюють на підприємствах у складі студентських загонів.

17. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів та учнів середніх і професійно-технічних закладів, які проходять виробничу практику на підприємстві, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, які залучені до тимчасової посильної праці на час канікул.

18. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників, у межах, передбачених чинним законодавством.

19. Оплата вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених чинним законодавством.

20. Вартість безкоштовно наданих працівникам окремих галузей народного господарства (відповідно до законодавства) **комунальних послуг**, продуктів харчування, витрат на оплату житла, безкоштовно наданого працівникам підприємства відповідно до законодавства (суми грошових компенсацій за надання безкоштовного житла, комунальних послуг тощо).

21. Витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного і міського електротранспорту.

22. Вартість безоплатно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами (крім витрат на аналогічні потреби, понесених працівниками при придбанні ними за власні кошти у випадках невидачі їм адміністрацією спецодягу, спецвзуття тощо).

23. Оплата щорічних і додаткових відпусток, грошових компенсацій за невикористану відпустку.

24. Оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу підліткам.

25. Оплата робочого часу працівників, залучених до виконання державних і громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються у робочий час.

26. Заробітна плата, що зберігається відповідно до законодавства за місцем основної роботи за працівниками, залученими на сільськогосподарські та інші роботи відповідно до рішень уряду.

27. Суми заробітної плати за основним місцем роботи працівникам, керівникам і спеціалістам підприємств під час їх навчання з відривом від виробництва у системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів.

28. Оплата навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх і заочних вищих та середніх навчальних закладах, аспірантурах, а також тим, що навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних, загальноосвітніх школах.

29. Суми, сплачувані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених в дію підприємствах, за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва.

30. Оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові і відпочинку, наданого для кожного дня здачі крові.

Примітка. Фонд додаткової оплати невідпрацьованого часу включає суми, зазначені у п. 29–30.

Доповнення до п. 23: крім оплати відпустки у відповідній частині заробітної плати, яка нараховується за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства.

31. Оплата простоїв не з вини робітника.

32. Суми, що сплачуються працівникам, які перебувають у відпустці з ініціативи адміністрації з частковим збереженням заробітної плати.

33. Суми, сплачувані працівникам, які беруть участь у демонстраціях.

34. Надбавки і доплати, не передбачені законодавством, і понад розміри, встановлені чинним законодавством.

35. Винагороди за підсумками роботи року.

36. Винагороди (проценти, надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи із спеціальності на цьому підприємстві), не передбачені чинним законодавством.

37. Винагороди за відкриття, винахідництво і раціоналізаторські пропозиції.

38. Премії за сприяння винахідництву і раціоналізації, за створення, освоєння і впровадження нової техніки, за введення в дію достроково виробничих потужностей та об'єктів будівництва, за своєчасну поставку продукції на експорт та ін.

39. Одноразові заохочення (наприклад, окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань, заохочення до ювілейних дат як у грошовій, так і в натуральній формах).

40. Виплати підвищеної (диференційованої) платні працівникам, які працюють на території радіоактивного забруднення, оплата додаткової відпустки, виплати різниці при переведенні на нижчеоплачувану роботу, витрати на збереження середньої заробітної плати при звільненні у зв'язку з відселенням, виплата компенсації за час вимушеного простою

здійснюються відповідно до Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи".

41. Матеріальна допомога і здешевлення вартості харчування працівників (оздоровчі, економічні та інші витрати).

42. Сума наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам:

– оплата додатково наданих за рішенням трудового колективу (понад передбачені законодавством) відпусток, у тому числі жінкам, які виховують дітей;

– одноразова допомога працівникам, які йдуть на пенсію;

– доплати і надбавки до державних пенсій працюючим пенсіонерам;

– оплата навчання в навчальних закладах дітей працівників підприємства;

– вартість путівок на лікування і відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок, екскурсій і подорожей;

– здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівкові розрахунки в їдальнях, буфетах і профілакторіях;

– витрати на погашення позичок, наданих працівникам підприємств для покращання житлових умов, включаючи кошти для погашення первинних внесків при вступі у житловий кооператив і на індивідуальне будівництво, для придбання садових будиночків і обзаведення домашнім господарством;

– витрати на благоустрій садових товариств (будівництво доріг, енерго- і водопостачання, осушування та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів;

– інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата найму житла, крім гуртожитків, продовольчих і непродовольчих товарів, включаючи товари, одержані за бартером, продуктових замовлень, проїзних квитків, абонементів у групах здоров'я, попередньої сплати газет та журналів, протезування, сплати різниці у цінах на паливо або суми компенсацій працівникам і вартості наданого палива у випадках, не передбачених чинним законодавством, тощо);

– суми прибутку, спрямовані на придбання акцій (для членів трудового колективу);

– кошти, спрямовані на викуп майна підприємства членами трудового колективу і за рахунок коштів підприємства (або коштів, взятих у позику в установах банків з початку його погашення) з моменту їх персоніфікації;

– витрати у розмірі страхових внесків підприємств (крім випадків, зазначених у п. 19), пов'язаних з добровільним страхуванням працівників (від нещасних випадків, безробіття тощо), якщо договір страхування передбачає виплату обумовленої суми застрахованій фізичній особі незалежно від виникнення страхового випадку по закінченні терміну страхового договору. При цьому зазначені суми включаються до Фонду оплати праці у тому місяці, в якому провадяться перерахунки страхової компанії.

Інші виплати, що не входять до складу Фонду заробітної плати.

1. Суми вихідної допомоги, передбачені чинним законодавством.

2. Одноразова допомога і добові, що сплачуються при переведенні, зарахуванні і відрядженні на роботу до іншої місцевості, витрати на відрядження.

3. Надбавки за пересувний, роз'їзний характер робіт для працівників, безпосередньо зайнятих на будівництві, реконструкції та у капітальному ремонті, а також при виконанні робіт вахтовим методом, у випадках, передбачених законодавством.

Суми, сплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки, окладу за дні перебування у дорозі до місця знаходження підприємства (пункту збору) – місця роботи і назад, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі у зв'язку з метеорологічними умовами і з вини транспортних підприємств.

Надбавки до заробітної плати за кожну добу, що сплачуються з моменту виїзду до повернення на підприємство, де робітник працює, працівникам зв'язку, залізничного, автомобільного, річкового транспорту і шляхового господарства, постійна робота яких відбувається у дорозі або має роз'їзний характер.

4. Суми, що зберігаються за місцем основної роботи замість добових і квартирних за працівниками, відрядженими на вивіз зерна або іншої сільськогосподарської продукції, на збирання врожаю, заготівлю кормів.

5. Виплати польового забезпечення.

6. Допомога з тимчасової непрацездатності, по вагітності і пологах, одноразова допомога при народженні дитини, по догляду за дитиною до встановленого законодавством віку, грошові виплати матерям (батькам), зайнятим доглядом за трьома і більше дітьми віком до 16 років, допомога на дітей віком до 16 років (учнів до 18 років).

7. Суми виплат щомісячної та щорічної компенсації родинам на дітей, що потерпіли внаслідок Чорнобильської

катастрофи або тих, що стали інвалідами, одноразової компенсації за завдану шкоду здоров'ю осіб, що стали інвалідами, сім'ям за втрату годувальника та інші компенсації та пільги працівникам, що потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Інші виплати, що входять до складу Фонду оплати праці (див. Інструкцію зі статистики заробітної плати, затверджену наказом Міністерства статистики України № 323 від 11.12.95 р.).

4.4. Індексація грошових коштів громадян

Законом України від 25.12.98 р. "Про встановлення величини вартості межі малозабезпеченості та розміру мінімальної заробітної плати на 1999 р." з 01.01.1999 р. встановлена величина вартості межі малозабезпеченості у розмірі 90,7 грн. на місяць (розмір мінімальної заробітної плати – 74 грн. на місяць) з подальшим підвищенням.

З 1 січня 1999 р. індексації підлягають доходи, що не перевищують цього розміру. При цьому грошовий дохід і сума індексації не повинні перевищувати 90,7 грн.

Для проведення індексації грошових доходів потрібно встановити поріг індексації (наприклад, 105%) та індекс споживчих цін, який визначається наростаючим підсумком (січень є базовим).

У жовтні індекс споживчих цін становив 11,3%. Цей індекс зменшується на поріг індексації (111,3% – 105%), і одержаний результат – індекс (6,3%) використовується для проведення індексації доходів за грудень 1998 р. і січень 1999 р.

У грудні 1998 р. індекс був перевищений (за листопад і за грудень він становив 106,4%).

Звідси різниця 106,4% – 105% = 1,4% порога індексації.

Індекс для проведення індексації у лютому становить – 1 х 0,78, тобто:

$$(1{,}063 \times 1{,}014) \times 100 - 100 = 7{,}8\%.$$

Цей індекс (1,078) використовуватиметься доти, доки не буде перевищено наступний поріг індексації.

Наприклад, допомога з безробіття у листопаді становила 65 грн., у лютому – (65 х 1,078) = 70,07 грн.

Індексація заробітної плати є об'єктом оподаткування внесками до Пенсійного фонду на загальних підставах, згідно з Законом України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26.06.97 р. (з наступними змінами і доповненнями) і постановою КМУ № 697 від 18.05.98 р.

Згідно зі ст. 2 Закону України "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" від 26.06.97 р. (з наступними змінами

і доповненнями) **об'єктом оподаткування внесками на соціальне страхування є всі виплати працівникам, оподатковані прибутковим податком.** Якщо виходити з того, що сума індексації заробітної плати працівника оподатковується прибутковим податком, то, відповідно, **з неї слід платити внески і на соціальне страхування**.

4.5. Період, за яким обчислюється середня заробітна плата (постанови Кабінету Міністрів України № 100 від 8.02.95 р.; № 185 від 24.02.97 р., № 651 від 28.06.97 р., № 1398 від 30.07.99 р.)

Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічної відпустки і додаткових відпусток, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або для виплати компенсацій за невикористані відпустки здійснюється виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або сплати компенсації за невикористані відпустки.

Працівникові, який пропрацював на підприємстві, в установі, організації менше року, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з 1-го числа наступного місяця після оформлення на роботу до 1-го числа місяця, в якому надається відпустка або сплачується компенсація за невикористану відпустку.

У всіх інших випадках збереження середньої заробітної плати і забезпечення допомогою з тимчасової непрацездатності або по вагітності і пологах середньомісячна заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за останні два календарних місяці роботи, що передують події, з якою пов'язана відповідна виплата. Працівникам, які пропрацювали на підприємстві, в установі, організації менше двох календарних місяців, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Якщо протягом останніх двох календарних місяців працівник не працював, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за попередні два місяці роботи.

Працівникам плаваючого складу суден флоту рибної промисловості і працівникам, зайнятим на підприємствах із сезонним характером виробництва, з урахуванням значного коливання протягом року заробітної плати для забезпечення допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, по вагітності та пологах, в інших випадках збереження заробітної

плати не може обчислюватись виходячи з нарахувань за 12 календарних місяців.

Час, протягом якого працівники згідно з чинним законодавством або з інших поважних причин **не працювали** і за ними не зберігався заробіток або зберігався частково, **виключається з розрахункового періоду**.

Для робітників з відрядною оплатою праці в разі відсутності оперативних даних для розрахунку заробітку за останній місяць розрахункового періоду він може замінюватися іншим місяцем, що безпосередньо передує розрахунковому періоду.

4.6. Виплати, що включаються до розрахунку середньої заробітної плати (з постанов Кабінету Міністрів України № 100 від 8.02.95 р. "Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати", № 348 від 16.06.95 р. і № 185 від 24.02.97 р. "Про внесення змін і доповнень до Порядку нарахування середньої заробітної плати")

Зміни і доповнення внесено до Порядку обчислення середньої заробітної плати у зв'язку із введенням до дії з 1 січня 1997 р. Закону України "Про відпустки" від 15.11.96 р. **Тепер тривалість щорічних відпусток** у зв'язку з навчанням, творчих відпусток, додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, **розраховується у календарних днях**. До введення до дії вищезазначеного Закону відпустка надавалась у календарних або робочих днях.

Розрахунок середньої заробітної плати для оплати часу щорічної відпустки працівникам, які мають дітей, або для виплати компенсацій за невикористані відпустки здійснюється виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передували місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки.

При нарахуванні середньої заробітної плати у всіх випадках її зберігання і надання допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, по вагітності і пологах до неї включаються: основна заробітна плата, доплати і надбавки (за позаурочну роботу і роботу в нічний час; суміщення професій і посад; розширення зон обслуговування або виконання збільшених обсягів робіт робітниками-погодинниками; високі досягнення у праці; високу професійну майстерність; умови праці; інтенсивність праці; керівництво бригадою, вислугу років та ін.); виробничі премії за економію конкретних видів палива,

електроенергії; винагороди за підсумками роботи за рік, за вислугу років тощо. Щомісячні премії включаються до заробітку того місяця, на який вони припадають, згідно з Розрахунковою відомістю на заробітну плату. Премії, що сплачуються за більш тривалий проміжок часу, включаються у частині, що припадає на розрахунковий період.

У разі, коли кількість робочих днів у розрахунковому періоді відпрацьовано не повністю, премії, винагороди та інші заохочувальні виплати під час обчислення середньої заробітної плати за останні два календарних місяці враховуються пропорційно часові, відпрацьованому в розрахунковому періоді.

Одноразова допомога за підсумками роботи за рік і за вислугу років включається до складу середнього заробітку на 1/12 винагороди, обчисленої за минулий календарний рік.

Усі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, в якому вони нараховані, **без виключення сум відрахувань на податки, стягнення аліментів та ін.**

При обчисленні середньої заробітної плати для оплати щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або компенсації за невикористані відпустки, крім зазначених вище затрат, до фактичного заробітку включаються виплати за час, протягом якого працівникові зберігається середній заробіток (попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службових відряджень тощо), і допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

При обчисленні середньої заробітної плати у всіх випадках її зберігання відповідно до чинного законодавства, а також для забезпечення допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю і допомогою по вагітності і пологах **не враховуються**:

а) виплати за виконання окремих доручень (одноразового характеру), що не входять до обов'язків працівника (за винятком доплат за суміщення професій і посад, розширення зон обслуговування або виконання додаткових обсягів робіт і виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників), а також різниці у посадових окладах, що сплачуються працівникам, які виконують обов'язки тимчасово відсутнього працівника підприємства або його структурного підрозділу і не є його штатними замісниками;

б) одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, що йдуть на пенсію, вихідна допомога тощо);

в) компенсаційні виплати на відрядження і переведення (добові, оплата проїзду, виплати на найм житла, підйомні кошти, надбавки, що сплачуються замість добових);

г) премії за винахідницькі й раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, за впровадження нової техніки і технології, за збирання і здавання лому чорних, кольорових і дорогоцінних металів, здавання і збирання на обновлення дорогоцінних деталей машин, автомобільних шин, введення до дії виробничих потужностей і об'єктів будівництва (за винятком премій працівникам будівельних організацій, що сплачуються у складі премій за результати господарської діяльності);

д) грошові та речові винагороди за призові місця у змаганнях, оглядах, конкурсах тощо;

е) пенсії, державна допомога, соціальні й компенсаційні виплати;

є) літературний гонорар штатним працівникам газет і журналів, що сплачується за авторськими договорами;

ж) вартість безплатно виданих спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, миючих і обеззаражуючих засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування;

з) дотації на обіди, проїзд, вартість оплачених підприємством путівок до санаторіїв та будинків відпочинку;

и) виплати, пов'язані з ювілейними датами, днями народження, за довголітню й бездоганну трудову діяльність, активну господарську роботу тощо;

і) вартість безплатно наданих деяким категоріям працівників комунальних послуг, житла, палива і суми грошових коштів на їх компенсацію;

ї) заробітна плата за сумісництво (за винятком працівників, для яких включення її до складу середнього заробітку передбачено трудовим законодавством);

й) суми відшкодування втрат, завданих працівникові каліцтвом, або інших втрат для здоров'я;

к) доходи (дивіденди, проценти), нараховані по акціях трудового колективу і внеску членів трудового колективу у майно підприємства.

При обчисленні середньої заробітної плати за останні два місяці, крім перерахованих вище виплат, також не враховуються виплати за час, протягом якого зберігається середній заробіток працівника (виконання господарських і державних обов'язків, щорічних і додаткових відпусток, відряджень тощо), а також допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Якщо перед настанням тимчасової непрацездатності або в інших випадках, коли нарахування провадяться виходячи із середньої заробітної плати, працівник не отримував заробітної плати, розрахунки провадяться виходячи із встановлених йому у трудовому договорі тарифної ставки, посадового (місячного) окладу.

Нарахування виплат за час щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або компенсації за невикористані відпустки обліковуються у календарних днях.

Святкові та неробочі дні, що припадають на період відпустки і не збігаються з недільними днями, до розрахунку тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

У тих випадках, коли святкові дні збігаються з недільними днями, ці дні оплачуються, а **тривалість відпустки за рахунок святкових і неробочих днів не збільшується**.

4.7. Розрахунково-платіжна відомість

Для нарахування заробітної плати, яка належить кожному працівникові, розраховують заробіток за місяць і від цієї суми здійснюють необхідні відрахування. Розрахунок на багатьох підприємствах здійснюють у Розрахунковій або Розрахунково-платіжній відомостях. У лівій частині Розрахунково-платіжної відомості записують суми всіх видів нарахованої заробітної плати за її видами (відрядно, погодинно, премії та інші нарахування), а в правій – утримання за їх видами і суми до видачі.

Розрахунково-платіжні відомості складають щомісячно по кожному цеху, допоміжних і підсобних службах, відділах з групуванням прізвищ працюючих у розрізі категорій.

Групування заробітної плати у відомостях по цехах та інших структурних підрозділах за категоріями працівників і видами заробітної плати сприяє оперативному складанню звітності по праці та заробітній платі, контролю за її використанням та напрямками витрат.

Нарахування заробітної плати здійснюється на підставі відповідних первинних та групових документів.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці необхідно мати відомості про посадові оклади (на основі штатного розкладу); про присвоєні розряди (на основі наказів директора підприємства), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць тощо).

Для нарахування основної заробітної плати робітникам, яким встановлена відрядна оплата праці, необхідно мати обсяг їх виробітку за відповідними розцінками.

Облік праці та основної заробітної плати працівників здійснюють на основі різних спеціальних документів, що застосовують при індивідуальному, серійному і масовому виробництвах.

Основним первинним документом на індивідуальних виробництвах з обліку праці, виробітку і основної заробітної плати робітника-відрядника є Наряд.

У серійних виробництвах застосовується більш досконала документація з обліку праці, виробітку і оплати праці – Маршрутний лист, об'єднаний із Змінним рапортом. Маршрутний лист є документом, що виписується на відповідну партію продукції, на весь шлях її обробки у даному цеху. Всі операції обробки до її закінчення знаходять відображення у Маршрутному листі, за яким можна визначити весь фактичний технологічний процес обробки від початку і до кінця.

Принципова відмінність Маршрутного листа від Наряду полягає в тому, що Наряд виписується на одного робітника (або бригаду), що виконує відповідну операцію, а Маршрутний лист – на всю роботу (на всі операції), виконану різними робітниками по відповідній партії продукції.

У масовому виробництві промисловості робота виконується кожним робітником як правило однорідна. Частіше робітника закріплюють за визначеною операцією. Тому у масових виробництвах застосовується як правило Змінний рапорт без Маршрутного листа або картки і розрахунку заробітної плати, до яких щоденно вноситься виробіток робітників. Інколи ведеться Журнал робіт типу табельної відомості. У цих журналах проти прізвища кожного робітника щоденно проставляється кількість однорідного виробітку (кг, шт. тощо). По закінченні визначеного періоду по кожному робітнику підраховують підсумок виробітку. Множенням встановленої розцінки за одиницю виробітку на підсумок розраховують заробітну плату.

Первинними документами доплат робітникові-відряднику є:

Доплатний лист – у випадках, коли за незалежних від робітника обставин виникають відхилення від встановленого технологічного процесу, що зумовлюють допоміжні витрати робочого часу порівняно із встановленою нормою;

Простійний лист (форма № Т-16) – лист на оплату простою не з вини робітника;

Акт про брак (форма № Т-46) – у разі, коли частковий брак продукції стався з вини (або не з вини) робітника;

Табель – для зазначення фактичних годин нормової, понаднормової роботи кожного робітника і роботи в нічний час.

Кожен з первинних документів має містити такі реквізити: прізвище виконавців роботи та їхні табельні номери; місце роботи (цех, відділ тощо); період роботи (розрахунковий); найменування роботи, кількість і якість виконаної роботи; розцінка за одиницю виробітку (за одиницю роботи); години, хвилини (за нормою) на одиницю роботи і на всю виконану роботу; об'єкт обліку витрат, на який має бути віднесена заробітна плата за даним документом (стаття витрат, виріб, замовлення).

Методика нарахування заробітної плати спеціалістам. Потрібно при повному робочому місяці проставити поданий йому склад згідно з наказом по підприємству відповідно до посади, а при неповному робочому місяці – оклад розділити на кількість робочих днів у даному робочому місяці й отриману денну заробітну плату помножити на кількість відпрацьованих (згідно з табелем) робочих днів.

Заробітну плату робітникам за тарифом розраховують множенням годинної тарифної ставки на кількість годин зміни.

Розподіл заробітної плати **при бригадній відрядній системі** оплати праці здійснюється пропорційно коефіцієнтогодинам. Спочатку визначають заробіток (за тарифом) множенням тарифних ставок відповідного розряду на кількість годин, відпрацьованих кожним робітником бригади. Потім визначають коефіцієнт приробітку діленням відрядного місячного заробітку всієї бригади на загальний заробіток за тарифом. Для визначення відрядного заробітку кожного члена бригади необхідно заробіток за тарифом кожного члена бригади помножити на коефіцієнт приробітку.

Бригадирам з-поміж робітників-відрядників, не звільненим від основної роботи, нараховують доплату за керівництво бригадою (у розмірах за галузевими інструкціями).

При розподілі заробітної плати між членами бригади з урахуванням коефіцієнтів трудової участі необхідні технологічні картки і листки оцінки якості праці виконавців, які є основними документами для ради бригади, що визначає КТУ (коефіцієнт трудової участі) для кожного робітника. Прийняте рішення оформлюють протоколом, який здають до відділу праці й заробітної плати.

При застосуванні колективної почасово-преміальної оплати праці кожному робітникові заробітну плату нараховують за тарифною сіткою залежно від фактично відпрацьованого часу у даному місяці.

Заробітну плату за звітний період (місяць) при встановленні КТУ на премії і доплати зазначають сумою тарифної заробітної плати за фактично відпрацьований час з урахуванням виконання плану залежно від особистого трудового внеску кожного члена бригади за КТУ, базова величина якого дорівнює 1.

Порядок оплати часу простою, а також при освоєнні нового виробництва (продукції) регламентується статтею 113 КЗпП України.

За час простою з вини робітника заробітну плату не виплачують, а за простій не з вини робітника (відсутність електроенергії, матеріалів тощо) на підставі простійних листів (де зазначаються прізвище, табельний номер робітника, причини, винуватці, термін простою) плату нараховують у зменшеному розмірі (за галузевими інструкціями), але **не більше половини тарифної ставки** почасової оплати праці робітника відповідно до його кваліфікації.

Оплата праці при виготовленні продукції, що виявилася браком, регламентується статтею КЗпП України.

Повний брак продукції, що стався з вини робітника, не оплачується, до того ж з нього утримується вартість забракованого матеріалу тощо.

Частковий брак з вини робітника оплачується у зменшеному розмірі: не більше половини тарифної ставки наданого робітникові розряду за час, встановлений за нормою на дану роботу. **Повний брак, що стався не з вини робітника, оплачується у розмірі двох третин тарифної ставки** погодинної оплати праці даного робітника за час, встановлений за нормою на дану роботу.

Повний брак продукції, що стався не з вини робітника, а також внаслідок прихованого дефекту в оброблюваному матеріалі і за умови, що на виконання роботи витрачено повний робочий день або більше, **оплачується як за якісну продукцію** за встановленими розцінками (зміни можливі у галузевих інструкціях).

Понаднормові роботи згідно із статтею 64 КЗпП України можуть провадитися лише з дозволу профспілкового комітету підприємства, установи, організації. Згідно із статтею 65 КЗпП України понаднормові роботи не повинні перевищувати **для кожного працівника чотирьох годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік**.

До понаднормових робіт відповідно до статті 63 КЗпП України забороняється залучати вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до 3 років; осіб, молодших 18 років;

працівників, які навчаються в загальноосвітніх школах і професійно-технічних училищах без відриву від виробництва, в дні занять.

Оплата роботи в понаднормовий час здійснюється згідно зі статтею 106 КЗпП України в подвійному розмірі годинної ставки за погодинною системою оплати праці, за відрядною системою оплати праці – доплата у розмірі 100% тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, якщо оплата праці здійснюється за погодинною системою, – за всі відпрацьовані понаднормові години.

Оплата праці у нічний час здійснюється відповідно до статті 108 КЗпП України у розмірі, що встановлюється генеральною, галузевою (регіональною) угодами, колективним договором, але не менше 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час.

Нічним вважається час з 22-ї до 6-ї години.

Святкові й неробочі дні визначені в частинах першій і другій статті 73 Кодексу законів про працю України. Оплата праці – згідно зі статтею 107 КЗпП України.

Робота у святкові дні оплачується:

– відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;

– робітникам, працю яких оплачують за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;

– робітникам, що отримують місячний оклад, – у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий день виконувалась у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної погодинної або денної ставки, якщо робота виконувалась понад місячну норму.

Робота за сумісництвом і при суміщенні професій. Обмежень за кількістю місць роботи для сумісників немає (ч.2 ст. 21 КЗпП).

Тривалість роботи за сумісництвом працівників державних підприємств не може перевищувати 4 години на день і повного робочого дня у вихідний день (постанова Кабінету Міністрів України № 1033 від 31.08.96 р.). Загальна тривалість роботи за сумісництвом протягом місяця не повинна перевищувати половини місячної норми робочого часу.

Оплата праці сумісників. Порядок роботи сумісників та оплата їх праці регламентуються постановою Кабінету Міністрів України № 245 від 03.04.93 р. "Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій" з доповненнями, внесеними Постановою Кабінету Міністрів України № 1033 від 31.08.96 р. та Положенням про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій, затвердженим наказом Міністерства праці, Міністерства юстиції та Міністерства фінансів України № 43 від 28.06.93 р.

Заробітна плата, одержана за роботу за сумісництвом (на умовах трудового договору), **під час обчислення середнього заробітку на основній роботі враховується:**

– **вчителям і викладачам**, які працюють у кількох середніх загальноосвітніх, професійних та інших навчально-освітніх, а також вищих навчальних закладах, прирівняних до них за оплатою праці працівникам, а також педагогічним працівникам дошкільних виховних, позашкільних та інших навчально-виховних закладів;

– **медичним і фармацевтичним працівникам** відповідно до наведених постанов.

Крім того, до середньої заробітної плати зазначеним працівникам зараховують додаткову оплату за роботу, яка відповідно до Переліку робіт не є сумісництвом.

При сумісництві працівник виконує роботу із зайняттям штатної посади у вільний від основної роботи час, а при суміщенні – без зайняття штатної посади протягом основного робочого часу.

Оплата часу за додаткову роботу, виконувану на умовах сумісництва, провадиться в розмірі 0,5 ставки (окладу) по посаді, по якій виконується робота за сумісництвом, при суміщенні професій (посад) провадиться доплата у процентах до посадового окладу (ставки) за основним місцем роботи.

Вихідна допомога (стаття 44 Кодексу законів про працю України) сплачується **у розмірі не менше середньомісячного заробітку** в разі призупинення трудового договору або внаслідок порушення власником або уповноваженим ним органом законодавства про працю, умов колективного або трудового договору (стаття 39), **у випадку призову або вступу на військову службу**, направлення на альтернативну (невійськову) службу (пункт 3 статті 36) – **не менше двохмісячного середнього заробітку**, внаслідок порушення власником або уповноваженим ним органом законодавства про охорону праці, умов колективного договору по цих питаннях (стаття 38 і 39) – у розмірі, передбаченому колективним договором, **але не менше тримісячного середнього заробітку**.

Відповідно до статті 129 КЗпП України відрахування з вихідної допомоги не здійснюються.

Нарахування виплат, що обчислюються із середньої заробітної плати за останні два місяці роботи (у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю або вагітністю та пологами,

виконанням працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час, службовим відрядженням, змушеним прогулом, направленням працівників на обстеження до медичних закладів та в інших випадках), **вихідної допомоги** здійснюються шляхом множення середньоденного (погодинного) заробітку на число робочих днів (годин), а у випадках, передбачених чинним законодавством, календарних днів, які мають бути оплачені за середнім заробітком. **Середньоденна (погодинна) заробітна плата** визначається діленням суми заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом двох місяців робочі (календарні) дні на число робочих днів (годин), а у випадках, передбачених чинним законодавством, на число календарних днів за цей період.

4.8. Права на відпустки

Закон України "Про відпустки" № 504/96-ВР від 15.11.96 р. встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховування дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи.

Встановлено такі види відпусток:

1) Щорічні відпустки:

– основна відпустка (ст. 6 Закону);

– додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці (ст. 7 Закону);

– додаткова відпустка за особливий характер праці (ст. 8 Закону);

– інші додаткові відпустки, передбачені законодавством.

2) Додаткові відпустки у зв'язку з навчанням (ст. 13, 14, 15 Закону).

3) Творча відпустка (ст. 16 Закону).

4) Соціальні відпустки:

– відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами (ст. 17 Закону);

– відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку (ст. 18 Закону);

– додаткова відпустка працівникам, які мають дітей (ст. 19 Закону).

5) Відпустка без збереження заробітної плати (ст. 25, 26 Закону).

Тривалість відпусток визначається цим Законом, іншими законами та нормативно-правовими актами України і незалежно від режимів та графіків роботи розраховується в календарних днях.

Святкові та неробочі дні (ст. 73 Кодексу законів про працю) **при визначенні тривалості відпусток не враховуються.**

Тривалість щорічної основної відпустки становить **не менше 24 календарних днів за** відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладання трудового договору.

Промислово-виробничому персоналові вугільної, сланцевої, електроенергетичної галузей промисловості, а також зайнятому на відкритих гірничих роботах, на роботі на поверхні шахт тощо надається щорічна основна відпустка тривалістю **24 календарних дні із збільшенням за кожних два відпрацьованих роки на 2 календарних дні, але не більше 28 календарних днів.**

Працівникам лісової промисловості та лісового господарства, державних заповідників, національних парків тощо – **28 календарних днів** за переліком робіт, професій, посад, затверджуваних Кабінетом Міністрів України.

Керівним, педагогічним, науково-педагогічним працівникам освіти та науковим працівникам – до 56 календарних днів у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Інвалідам I і II груп надається щорічна основна відпустка тривалістю **30 календарних днів,** а інвалідам III групи – **26 календарних днів.**

Особам віком до 18 років надається щорічна основна відпустка тривалістю **31 календарний день.**

Сезонним працівникам, а також тимчасовим працівникам відпустка надається пропорційно до відпрацьованого ними часу. Перелік сезонних робіт і сезонних галузей затверджується Кабінетом Міністрів України.

Щорічна додаткова відпустка за особливий характер праці та її тривалість надається за переліком виробництв, робіт, професій і посад, затверджуваним Кабінетом Міністрів України (до 35 календарних днів). **Працівникам з ненормованим робочим днем** – тривалістю до 7 календарних днів згідно із переліком посад та професій, визначеним колективним договором, угодою.

Конкретна тривалість щорічної додаткової відпустки за особливий характер праці визначається колективним чи трудовим договором залежно від часу зайнятості працівника в цих умовах.

Загальна тривалість щорічної й додаткових відпусток не може перевищувати 59 календарних днів, а для

працівників, зайнятих на підземних гірничих роботах, – **69 календарних днів**.

До стажу роботи, що дає право на щорічну основну відпустку (ст. 6 Закону), зараховуються:

1) час фактичної роботи (у т.ч. на умовах неповного робочого дня) протягом робочого року, за який надається відпустка;

2) час, коли працівник не працював, але за ним згідно з законодавством зберігалися місце роботи (посада) та заробітна плата повністю або частково (у т.ч. час оплаченого вимушеного прогулу, зумовленого незаконним звільненням або переведенням на іншу роботу);

3) час, коли працівник фактично не працював, але за ним зберігалося місце роботи (посада) і йому виплачувалася допомога з державного соціального страхування, за винятком частково оплаченої відпустки для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;

4) час, коли працівник фактично не працював, але за ним зберігалося місце роботи (посада) і йому не виплачувалася заробітна плата у порядку, визначеному ст. 25 і част. II ст. 26 цього Закону, за винятком відпустки без збереження заробітної плати для догляду за дитиною до досягнення нею шестирічного віку;

5) час навчання з відривом від виробництва тривалістю менше 10 місяців на денних відділеннях професійно-технічних закладів освіти;

6) час навчання новим професіям (спеціальностям) осіб, звільнених у зв'язку із змінами в організації виробництва та праці, у тому числі з ліквідацією, реорганізацією або перепрофілюванням підприємства, скороченням чисельності або штату працівників;

7) інші періоди роботи, передбачені законодавством.

(Згідно з постановою Верховної Ради України № 505/96-ВР від 15.11.96 р., Законом України "Про відпустки", введеним до дії з 1 січня 1997 р., ст. 7, 8 (відповідно: "Щорічна додаткова відпустка за роботу із шкідливими і важкими умовами праці та її тривалість" і "Щорічна додаткова відпустка за особливий характер праці та її тривалість") і част. 1 ст. 10 ("Порядок надання щорічних відпусток") – з 1 січня 1998 р.)

Оплата відпусток. Витрати, пов'язані з оплатою відпусток, передбачених ст. 6, 7, 8, 13, 14, 15, 16, 19 цього Закону, здійснюються за рахунок коштів підприємств, призначених на оплату праці, або за рахунок коштів фізичної особи, в якої працюють за трудовим договором працівники.

В установах та організаціях, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, оплата відпусток здійснюється з бюджетних асигнувань на їх утримання.

Оплата інших видів відпусток, передбачених договором та угодами, трудовим договором, здійснюється з прибутку, що залишається на підприємстві після сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, або за рахунок коштів фізичної особи, в якої працюють за трудовим договором працівники. В установах і організаціях, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, оплата цих відпусток здійснюється в межах бюджетних асигнувань та інших додаткових джерел.

Фінансування допомоги по вагітності та пологах, а також по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку здійснюється з коштів державного соціального страхування.

За бажанням працівника частина щорічної відпустки замінюється грошовою компенсацією. При цьому тривалість наданої працівникові щорічної та додаткових відпусток **має становити не менше 24 календарних днів**.

Особам віком до 18 років заміна всіх видів відпусток грошовою компенсацією не припускається.

Розрахунок відпускних. Нарахування відпускних провадиться виходячи із розміру середньоденної (годинної) заробітної плати, помноженої на число оплачуваних днів. Розрахунковим періодом для нарахування виплат за час щорічної відпустки додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, працівникам, які мають дітей, або компенсації за невикористані відпустки – **є 12 календарних місяців роботи** (пп. "а" і "б" п. 1 Порядку № 100).

Необхідно підсумковий заробіток за останні перед наданням відпустки 12 місяців або менший фактично відпрацьований період поділити на відповідну кількість календарних днів року або меншого, фактично відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, визначених законодавством). Потім одержану середньоденну заробітну плату помножити на число календарних днів відпустки.

Законодавством установлено 10 святкових днів (ст. 73 Кодексу законів про працю України) (з 2000 р. 7 і 8 листопада відмінено):

1 січня – Новий рік;
7 січня – Різдво Христове;
8 березня – Міжнародний жіночий день;
1 і 2 травня – День Міжнародної солідарності трудящих;
9 травня – День перемоги;
28 червня – День Конституції України;
24 серпня – День незалежності України.

Три неробочих дні (ст. 73 КЗпП):
7 січня – Різдво Христове;
1 день (неділя) – Великдень;
1 день (неділя) – Трійця.

У розрахунках середньої заробітної плати враховується не 13 святкових і неробочих днів, а 12, оскільки 7 січня – Різдво Христове – законодавством враховано двічі: і як святковий, і як неробочий день.

Приклад 1. При підсумованому заробітку за розрахунковий період у сумі 1600 грн. середньоденний заробіток становитиме:
1600 грн. : (365 – 12) = 4 грн. 53 коп.

Приклад 2. При скороченому режимі роботи робітник не працював 39 календарних днів і 40 днів перебував у відпустці без збереження заробітної плати. Середньоденний заробіток становитиме:
1600 грн. : (365 – 12 – 39 – 40) = 5 грн. 84 коп.
Отриманий середньоденний заробіток помножується на число календарних днів відпустки.

Примітка. Якщо в період безоплатної відпустки збігаються святкові дні (із зазначених 12), то відраховувати потрібно не 12 святкових або іншої кількості встановленої законодавством, а відповідну кількість.

Нарахування оплати здійснюється на підставі:
– наказу про відпустку;
– наказу про компенсацію за невикористану відпустку;
– копії свідоцтва про рік народження підлітка;
– наказу про звільнення з роботи та ін.

Оплата підліткам пільгових годин (з 14 до 16 років) здійснюється за кожну недопрацьовану годину за її відрядною ставкою; при погодинній оплаті праці – за тарифними ставками або окладами відповідних категорій.

Для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності загальний трудовий стаж визначається на день його хвороби (а не безперервний).

До загального трудового стажу зараховується час роботи на умовах трудового договору (контракту) на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності або іншої роботи, протягом якої працівник підлягав обов'язковому соціальному страхуванню, незалежно від характеру й тривалості роботи, тривалості перерв.

До загального трудового стажу зараховується також служба у Збройних Силах, Національній гвардії тощо, період, протягом якого виплачувалась допомога з тимчасової непрацездатності, по вагітності та пологах, по догляду за дитиною

до досягнення нею трьохрічного віку та ін. (постанова Кабінету Міністрів України № 1658 від 19.10.98 р.).

До загального трудового стажу для призначення допомоги з тимчасової непрацездатності не враховується:
– час навчання у вищому закладі освіти (у т.ч. на підготовчому відділенні), в аспірантурі, докторантурі та клінічній ординатурі з денною (очною) формою навчання та ін.

Тривалість загального трудового стажу встановлюється власником або уповноваженим ним органом підприємства, установи, організації відповідно до записів у трудовій книжці.

Допомога з тимчасової непрацездатності визначається в розмірі:

1. 100% середньої заробітної плати (доходу):
– працівникам, що мають загальний трудовий стаж 8 і більше років;
– працівникам, які мають загальний трудовий стаж 8 і більше років, що доглядають за дитиною віком до 14 років;
– працівникам, що мають на своєму утриманні 3 і більше дітей віком до 16 років (учням – до 18 років);
– дружинам військових незалежно від стажу роботи, а також по догляду за хворою дитиною віком до 14 років;
– учасникам, інвалідам війни і прирівняним до них особам;
– працівникам, що дістали трудове каліцтво і страждають професійним захворюванням;
– одному з батьків (особі, яка замінює їх) хворих дітей віком до 14 років, визнаних потерпілими відповідно до Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи", незалежно від безперервного стажу роботи за весь період хвороби або санаторно-курортного лікування, якщо дитині необхідний догляд відповідно до висновку ЛТЕК;
– працівникам, віднесеним до I–IV категорій відповідно до Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи", незалежно від стажу роботи.

2. 80% середньої заробітної плати:
– особам, які мають загальний стаж від 5 до 8 років;
– особам, які мають загальний трудовий стаж від 5 до 8 років, по догляду за дитиною віком до 14 років.

3. 60% середньої заробітної плати:
– особам, які мають загальний трудовий стаж до 5 років, по догляду за дитиною до 14 років.

Якщо працівник працює за неповним (скороченим) робочим тижнем, був тимчасово непрацездатним, то у цьому випадку допомога обчислюється за робочі дні або години, в

які працівник повинен був працювати згідно з графіком роботи підприємства.

Нарахування виплат з тимчасової непрацездатності здійснюється виходячи з розміру середньої (погодинної) заробітної плати за формулою

$$СЗ = Зф / Рд ,$$

де СЗ – середньоденна (погодинна) заробітна плата;

$З_ф$ – заробітна плата за фактично відпрацьовану кількість робочих днів протягом двох останніх місяців, що передували непрацездатності (календарних за цей період);

$Р_д$ – число робочих днів (годин) або календарних.

При цьому для обчислення допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю середньоденний заробіток визначається з фактичної заробітної плати, що не перевищує подвійного посадового (місячного) окладу або подвійної тарифної ставки (погодинної) присвоєного робітникові розряду.

Розмір допомоги з тимчасової непрацездатності визначається за формулою

$$Д_н = СД \times Р_х \times В ,$$

де $Д_н$ – розмір допомоги з тимчасової непрацездатності, грн.;

СД – середньоденна (погодинна) заробітна плата, грн.;

$Р_х$ – число робочих (календарних) днів (годин), пропущених у зв'язку з хворобою;

В – розмір допомоги залежно від стажу роботи, %.

Первинним документом для нарахування допомоги є лист непрацездатності.

Постановою Кабінету Міністрів України № 651 від 28.06.97 р. встановлено Порядок визначення розміру допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю і в зв'язку з вагітністю та пологами особам, **що мають постійно обрахований дохід, та особам, дохід яких може постійно бути обрахований тільки за результатами роботи за рік.**

Середній дохід обраховується виходячи із доходу за 12 календарних місяців, що передують місяцю до настання тимчасової непрацездатності або надання відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами.

Середньоденний дохід визначається шляхом ділення сумового доходу за 12 місяців на відповідну кількість календарних днів року.

Розмір допомоги з тимчасової непрацездатності розраховується шляхом множення середньоденного доходу на кількість календарних днів непрацездатності з урахуванням

коефіцієнтів, розмір яких залежить від безперервного стажу роботи.

Розмір допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами розраховується шляхом множення середньоденного доходу на кількість календарних днів відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами ("Праця і зарплата", № 13 (125), 1997).

Постановою Кабінету Міністрів України № 1398 від 30 липня 1999 р. внесено доповнення до Порядку обчислення середньої заробітної плати.

"**Під час обчислення середньої заробітної плати** для нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, по вагітності та пологах виплати враховуються у розмірі, з якого справляються збори (внески) на обов'язкове державне соціальне страхування. **Середньоденний (годинний) заробіток** у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю не може перевищувати в розрахунку на день (годину) подвійної тарифної ставки, подвійного посадового окладу з доплатами і надбавками в одинарному розмірі, які мають постійний характер і встановлені Кабінетом Міністрів України (крім надання допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю у разі виробничого травматизму, професійного захворювання, захворювання осіб, які постраждали внаслідок аварії на Чорнобильській атомній електростанції і віднесені до I чи II категорії, а також допомоги по вагітності та пологах).

Для розрахунків застосовуються тарифна ставка, посадовий оклад, доплати і надбавки працівника на день настання непрацездатності.

Подвійна тарифна ставка, подвійний посадовий оклад з доплатами і надбавками у розрахунку на день (годину) розраховуються як сума двох складових, отриманих від ділення місячної тарифної ставки, посадового окладу на число робочих днів (годин) за графіком роботи у місяці, в якому настала непрацездатність, помножена на 2, та суми доплат і надбавок в одинарному розмірі в розрахунку на день (годину).

У разі встановлення на підприємстві, в установі, організації скороченого робочого тижня (робочого дня) місячна тарифна ставка, посадовий оклад з доплатами та надбавками беруться для розрахунків у пропорційному розмірі залежно від графіка роботи.

Сума допомоги за один день (годину) непрацездатності визначається виходячи із середньоденного (годинного) заробітку, обчисленого відповідно до абзацу першого цього пункту, та розміру допомоги у процентах залежно від загального трудового стажу роботи.

Загальна сума допомоги визначається шляхом множення суми допомоги за один день на число робочих днів, а у випадках, передбачених законодавством, на число календарних днів, що припадають на період непрацездатності.

Для працівників, яким встановлено підсумований облік робочого часу, загальна сума допомоги визначається множенням допомоги за одну годину на число робочих годин, що припадають на період непрацездатності".

У випадках збільшення тарифних ставок і посадових окладів на підприємстві, в установі, організації відповідно до актів законодавства, а також за рішеннями, передбаченими колективними договорами (угодами), як у розрахунковому періоді, так і в періоді, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток, або періоді тимчасової непрацездатності, відпустки по вагітності та пологах, заробітна плата, включаючи премії та інші виплати, що враховуються при обчисленні середньої заробітної плати за проміжок часу до підвищення, коригується на коефіцієнт їх підвищення.

Винагорода за підсумками роботи за рік. Відповідно до статті 91 КЗпП України підприємства в межах своїх повноважень і за рахунок власних коштів (прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після платежів до бюджету) можуть встановлювати додаткові винагороди.

Відрахування з нарахованої заробітної плати працюючих можуть здійснюватися тільки на підставі актів чинного законодавства, а саме:

1. Прибутковий податок відраховується із заробітної плати за основним місцем роботи і за сумісництвом відповідно до Указу Президента України № 519 від 16 вересня 1995 р. Подальшими указами уряду ці ставки можуть змінюватися. Із сум доходів, одержуваних громадянами **не за місцем основної роботи** та громадянами, які не мають постійного місця проживання в Україні, податок нараховується до джерел виплати **за ставкою 20%**.

2. Пенсійний фонд – у розмірі 1% від загальної нарахованої суми заробітної плати до 150 грн., 2% від 151 грн. до 250 грн., 3% від 251 грн. до 350 грн., 4% від 351.грн. до 500 грн., 5% – понад 500 грн.

3. Аліменти (після відрахування від нарахованої заробітної плати прибуткового податку):

на 1 дитину – 25%;
на 2 дітей – 33%;
на 3 і більше – 50%.

4. Профспілкові внески (членів профспілки) – 1% від загальної нарахованої суми заробітної плати за звітний місяць

за відрахуванням нарахованої суми допомоги за дні непрацездатності за цей же період.

5. Одержаний аванс за звітний місяць.

6. Надлишково сплачені суми за попередній період, виявлені внаслідок проведених перевірок або самоперевірок.

7. Своєчасно не повернені підзвітні суми.

8. Суми з осіб, що відбувають виправні роботи (за виконавчими документами).

9. Грошові нарахування (за нестачі товарно-матеріальних цінностей, розкрадання тощо), штрафи та інші відрахування згідно з чинним законодавством України.

10. Збір на випадок безробіття – 0,5% (Закон України № 402/97-ВР від 26.06.97 р.).

11. Інші відрахування.

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать подарунки.

До сукупного оподатковуваного доходу громадян **не включалися суми матеріальної допомоги**, включаючи вартість речових призів та подарунків, що надавалися у межах 12 мінімальних розмірів заробітної плати на рік. Також не включалися суми матеріальної допомоги як у грошовій, так і в натуральній формах незалежно від її розміру, що надається на підставі рішень уряду України у зв'язку зі стихійним та екологічним лихом, аваріями і катастрофами місцевими органами державної виконавчої влади, профспілками, Фондом соціального страхування, благодійними фондами та іноземними державами.

Розмір мінімальної заробітної плати значно перевищує розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, який згідно з Указом президента України від 21.11.95 р. становить 17 грн.

З 1 січня 1998 р. Законом України "Про встановлення величини вартості малозабезпеченості та розміру мінімальної заробітної плати на 1998 р." № 780/97-ВР від 24.12.97 р. розмір мінімальної заробітної плати встановлено **на рівні 45 грн. на місяць, а з 1 липня – 55 грн. на місяць**.

Виходячи з цього у 1998 р. **сума матеріальної допомоги**, включаючи вартість речових призів і подарунків, що надавалися громадянам, **не оподатковувалися у межах 12 мінімальних заробітних плат на рік, тобто 600 грн.** [(45 грн. х 6 міс.) + (55 грн. х 6 міс.)].

З 1 січня 1999 р. Законом України № 366-XIV від 25.12.98 р. встановлено розмір мінімальної заробітної плати **в сумі 74 грн. на місяць**. Сума матеріальної допомоги у 1999 р. становила 888 грн. (74 грн. х 12 міс.); межа малозабезпеченості – 90,7 грн.

Постанова Верховної Ради України "Про встановлення розміру мінімальної заробітної плати на 2000 р." № 1766-III від 01.06.2000 р.

– з 01.04.2000 р. – 90 грн.,

– з 01.07.2000 р. – 118 грн.

Вартість подарунків, речових призів та матеріальної допомоги:

а) за місцем основної роботи, що перевищує 12 мінімальних розмірів заробітної плати у розрахунку на рік нарахування на заробітну плату на загальних підставах (32%, 4%, 1,5%), відрахування із заробітної плати також на загальних підставах;

б) не за місцем основної роботи нарахування на заробітну плату аналогічно, а відрахування: прибутковий податок – 20%, збір на пенсійне страхування – 2%, збір на випадок безробіття – 0,5%.

Згідно з Наказом від 31 березня 2000 р. матеріальна допомога, виплачена після цієї дати, оподатковується прибутковим податком (за існуючою шкалою) і включається до сукупного оподатковуваного доходу.

Розрахункові відомості складаються з вкладних листків, які брошурують у книгу, що використовується протягом року (або окремо за кожний місяць). Такі відомості по заробітній платі робітників і службовців **складаються з трьох розділів** (табл. 4.1):

1) нараховано;

2) відраховано;

3) належна на 1-ше число наступного за звітним місяця сума до виплати.

Складаються Розрахункові (Розрахунково-платіжні) відомості на заробітну плату щомісячно по кожному працюючому на підставі існуючих методик і відповідної первинної документації, а також здійснюються необхідні відрахування з заробітної плати (аванс, одержаний за першу половину звітного місяця, прибутковий податок та ін.).

Дані з третього розділу Розрахункової відомості "Належать до виплати" переносять до Платіжної відомості, яка є основою для виплати заробітної плати за другу половину звітного місяця.

Розрахункові та платіжні відомості підписують керівник підприємства і головний бухгалтер. **Для одержання зведених даних** нарахованої заробітної плати, а також даних про використання Фонду оплати праці за її складом і категоріями працівників у розрізі, необхідному для контролю і складання звітності, слід підсумкові дані розрахункових відомостей по цехах, відділах підсумувати в цілому по підприємству. З цією метою складаються таблиці № 3 і № 4 або № 5.

Таблиця 4.1

Типова форма № П-49
Затверджена наказом Держкомстату України 22.05.1998 р. № 144

Назва підприємства: *АТ "Світ"*
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: *18284817*
Цех, відділ _____ Код за УКУД _____

Розрахунково-платіжна відомість № 1 за лютий 2000 р.

№ пор.	Таб. №	Професія, посада	Прізвище, ім'я, по батькові	КТУ	Оклад/ тариф	Нараховано за видами оплат									Всього нараховано, грн.
						Відпрацьовано часу	Святкові години	Понаднормові години	Премії	Відпустка за січень	Відпустка за лютий	Компенсація відпустки	Лікарн. лист за січень	Лікарн. лист за лютий	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.	9	Директор	Христенко Т.А.	–	*800*	–	–	–	*100*	–	–	–	–	–	*900*
2.	5	Гол. бух.	Берко О.В.	–	*550*	–	–	–	*50*	–	–	*88,90*	–	–	*688,90*
3.	7	Менеджер	Бабак Д.О.	–	*500*	–	–	–	*10*	–	–	–	*30,50*	–	*540,50*
4.	3	Водій	Козоріз О.П.	–	*300*	–	–	–	*15*	–	–	–	–	–	*315*
5.	2	Спеціаліст	Шевченко А.В.	–	*400*	–	–	–	*10*	–	–	–	–	–	*410*
6.	9	Робітник	Решетко Н.С.	*1,0*	*2,20*	*24*	–	*41*	*10*	–	*49,80*	–	–	–	*202,80*
7.	4	Робітник	Марченко О.П.	*0,9*	*1,60*	*42*	–	–	*10*	*45,30*	–	–	–	–	*115,78*
8.	1	Робітник	Сімахіна О.К.	*1,05*	*2,40*	*10*	*15*	*20*	*15*	–	–	–	–	*12,50*	*140,90*

Продовження таблиці 4.1

№ пор.	Утримано і відраховано							Разом до видачі, грн.
	Аванс	Прибутковий податок	За виконавчими док.	Відраховано до Пенс. фонду	Профспілк. внесок (1%)	Збір на випадок безробіття (0,5%)	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	300	165,55	150	18	9	4,5	347,05	252,95
2.	100	123,33	–	13,78	6,9	3,45	147,46	441,44
3.	50	93,65	–	10,81	5,4	2,7	112,56	377,94
4.	10	48,55	–	6,30	3,1	1,55	59,5	254,5
5.	20	67,55	–	8,20	4,1	2,05	81,87	308,13
6.	10	26,11	30	4,10	2,02	1,01	63,24	128,84
7.	10	11,26	–	1,16	1,16	0,58	14,16	91,62
8.	10	14,59	–	1,46	1,4	0,7	18,06	112,84

Таблиця 4.2

Підприємство *АТ "Світ"* Типова форма № П-53
Цех, відділ
До Розрахункової відомості № 1

В касу для оплати:
у сумі одна тисяча дев'ятсот п'ятдесят дев'ять грн. 26 коп.
Директор *Христенко Т.А.*
Гол. бухгалтер *Берко О.В.*

За цією платіжною відомістю сплачено *одна тисяча сімсот тринадцять грн. 76 коп.*
та депоновано *двісті сорок п'ять грн. 50 коп.*
Касир *Ткаченко О.О.*
Бухгалтер *Щериля Ю.Б.*

Касовий ордер № *25* від *10 березня 1999 р.*
Відомість склав *Мірошниченко В.М.* (підпис)
Відомість перевірив *Бовтюшко О.М.* (підпис)

Зворотний бік Платіжної відомості

Платіжна відомість № 1
за лютий 2000 р.

№ п/п	Таб. №	Прізвище, ім'я, по батькові	Сума до видачі	Підпис
1	2	3	4	5
1.	9	Христенко Т.А.	*252,95*	✓
2.	5	Берко О.В.	*441,44*	✓
3.	7	Бабак Д.О.	*377,94*	✓
4.	3	Козоріз О.П.	*245,5*	–
5.	2	Шевченко А.В.	*308,13*	✓
6.	9	Решетко Н.С.	*128,34*	✓
7.	4	Марченко О.П.	*91,62*	✓
8.	1	Сімахіна О.К.	*112,84*	✓
Разом			*1959,26*	

У таблиці № 3 "Зведення даних по розрахунках з робітниками і службовцями", що складається апаратом бухгалтерії, наводяться розгорнуте сальдо по рахунку № 70 "Розрахунки з оплати праці" на початок і кінець місяця, загальна сума нарахованої та сплаченої заробітної плати за місяць, сума відрахувань із заробітної плати.

У таблиці № 4 "Зведення заробітної плати за її складом і категоріями працюючих", що складається плановим відділом

або відділом праці і заробітної плати, наведено зведені дані про нараховану заробітну плату за її складом і категоріями працюючих.

Таблиця № 5 "Зведення нарахованої заробітної плати за її складом і категоріями працюючих і зведення по розрахунках з робітниками і службовцями" застосовується при зведенні апаратом бухгалтерії узагальнених даних про нараховану заробітну плату за її складом і категоріями працюючих по розрахунках з робітниками і службовцями.

Таблиці № 3 і № 5 є основою для складання довідки в банк про нараховану і належну заробітну плату і для перерахування до бюджету податку, відрахованого із заробітної плати робітників і службовців.

Розрахунково-платіжні відомості виконують подвійну функцію:

1) здійснюються розрахунки з робітниками і службовцями;

2) вони є формою аналітичного обліку до рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці". Показники цієї відомості використовуються також для складання звітності по праці.

Основою для нарахування і виплати заробітної плати може слугувати **Розрахунково-платіжна відомість**, до якої вноситься додаткова графа "Підпис про одержання або відмітка про видачу". Якщо видача заробітної плати за другу половину звітного місяця здійснюється за платіжними відомостями, що складаються бухгалтерією по кожному цеху, відділу, підпис одержувача ставиться у платіжній відомості.

При механізації (автоматизації) обліку праці та заробітної плати первинні документи з обліку виробітку і заробітної плати надходять у пачках на обчислювальну установку і підлягають послідовній обробці. У процесі обробки водночас одержують **Особовий рахунок** (табл. 4.3) і Розрахунковий лист кожного працівника, Розрахункову і Платіжну відомість, Відомість відрахувань (табл. 4.4).

Розрахунковий лист містить такі реквізити: номер цеху, найменування підприємства; назву місяця, табельний номер працюючого; його прізвище, ім'я та по батькові; нараховану суму заробітної плати за видами оплати; відпрацьовані години (дні) за розрахунковий місяць; види і суми відрахувань і належну суму до виплати.

Особовий рахунок друкується з такими ж реквізитами.

На основі викладених даних складаються машинограми – Розрахункові і Платіжні відомості по цехах, відділах і підприємству в цілому. Складаються також машинограми за видами оплати і категоріями працівників, спрямуванням витрат для одержання необхідних показників для звітності по праці та заробітній платі.

Таблиця 4.3

Типова форма № П-54

Хлібокомбінат № 3. Табельний номер 0103
Бовтюшко О.М.

Особовий рахунок за *лютий* місяць 2000 р.

Вид	Дні	Години	Сума, грн.
1	2	3	4
Нараховано:			
12 Святкові		*9,00*	*2,46*
31 За вислугу років			*98,55*
41 Оклад	*8*	*168,00*	*45,99*
65 Перехідний залишок минулого місяця			*0,22*
69 Повернення прибуткового податку			*23,05*
70 Премія			*9,2*
Всього нараховано	*8*	*168,00*	*179,47*
Утримано:			
72 Прибутковий податок			*17,48*
74 Профспілкові внески			*1,56*
78 Пенсійний фонд			*1,56*
Всього утримано:			*20,60*
До виплати:			*158,87*

Таблиця 4.4

Відомість відрахувань
за лютий 2000 р. по хлібозаводу № 3

Вид відрахувань	Сума, грн.
71	*5813,00*
72	*20865,21*
74	*1455,30*
75	*528,43*
76	*74,38*
78	*145,74*
80	*1324,40*
81	*214,15*
84	*578,09*
85	*240,72*
86	*2712,24*
87	*1774,05*
88	*708,07*
Всього	*36442,78*

4.9. Облік заробітної плати в системі рахунків (рах. № 66 замість рах. № 70)

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Рахунок № 66 "Розрахунки з оплати праці" призначений для обліку розрахунків за всіма видами оплати праці: заробітної плати, премій, виконання громадських обов'язків та ін.

Для обліку розрахунків по оплаті праці використовують два субрахунки:

№ 661 "Розрахунки за заробітною платою"

№ 662 "Розрахунки з депонентами".

На кредиті субрахунка № 661 "Розрахунки за заробітною платою" **відображаються:**

– нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, виробництва напівфабрикатів, допоміжних виробництв;

– нарахована заробітна плата робітникам за обслуговування і ремонт обладнання цехів основного виробництва;

– нарахована заробітна плата службовцям та обслуговуючому персоналу;

– нарахована заробітна плата спеціалістам;

– нарахована плата працівникам житлово-комунального господарства;

– нарахована заробітна плата за впровадження нової техніки, технології, за виконаний ремонт основних засобів;

– суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності;

– суми премій, нараховані за рахунок коштів Фонду економічного стимулювання або Фонду спеціального призначення;

– оплата праці за рахунок коштів Резерву наступних витрат і платежів та інші.

На кредиті субрахунка № 662 "Розрахунки з депонентами" відображаються суми своєчасно не виданої заробітної плати, премій, допомоги тощо працівникам підприємства.

На дебеті субрахунка № 661 "Розрахунки за заробітною платою" відображаються виплачена заробітна плата, депонована заробітна плата, відрахований прибутковий податок із заробітної плати працівників та службовців на користь державного бюджету, відраховані аліменти та інші відрахування згідно з виконавчими листами, відрахування у розмірі **1%–5%** з нарахованої плати кожного працюючого до Пенсійного фонду, у розмірі **1 %** профспілкових внесків від нарахованої заробітної плати членів профспілкової організації, сплачені дивіденди за акціями, відрахування сум за лікарняними листками, **0,5%** – збір на випадок безробіття та ін.

На дебеті субрахунка № 662 "Розрахунки з депонентами" відображаються видачі депонованих сум.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки ж рахунків, скільки працюючих на підприємстві за обліковим

складом, тобто це облік розрахунків по заробітній платі по кожному працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичного рахунка № 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по цеху, відділу, підприємству в цілому. Сума всіх відрахувань за аналітичними рахунками дорівнюватиме дебетовому обороту синтетичного рахунка № 66. Сума в графі Розрахунково-платіжної відомості "Сума, належна до виплати" аналітичних рахунків дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці". Кредитове сальдо рахунка № 66 показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям на 1-ше число кожного за звітним місяця.

Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва і однією з важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат, уся нарахована в розрахункових і Розрахунково-платіжних відомостях заробітна плата групується за напрямками витрат (цехів, дільниць, інших структурних підрозділів) у спеціальній відомості або табуляграмі розподілу.

На схемі 4.1 наведено відображення послідовності господарських операцій з нарахування заробітної плати та утримання із заробітної плати за даними комп'ютерної техніки.

У таблиці 4.5 наведена кореспонденція рахунків з обліку розрахунків по заробітній платі.

Узгодженість рахунків з обліку заробітної плати

План, що діяв до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
20 "Основне виробництво"	23 "Виробництво"
25 "Загальновиробничі витрати"	91 "Загальновиробничі витрати"
26 "Загальногосподарські витрати"	92 "Адміністративні витрати"
28 "Брак у виробництві"	24 "Брак у виробництві"
31 "Витрати майбутніх періодів"	39 "Витрати майбутніх періодів"
33 "Капітальні вкладення"	15 "Капітальні інвестиції"
43 "Позавиробничі витрати"	93 "Витрати на збут"
44 "Витрати обігу"	92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші операційні витрати"
46 "Реалізація" (дебет)	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"
50 "Каса"	30 "Каса"
69 "Розрахунки зі страхування"	65 "Розрахунки зі страхування"
70 "Розрахунки з оплати праці"	66 "Розрахунки з оплати праці"
76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"	68 "Розрахунки за іншими операціями"
80 "Прибутки і збитки" (дебет)	99 "Надзвичайні витрати"
81 "Використання прибутку"	442 "Прибуток, використаний у звітному періоді"

87 "Фонди економічного стимулювання"	
88 "Фонди спеціального призначення"	–
89 "Резерв наступних витрат і платежів"	47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"
96 "Цільове фінансування і цільові надходження"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"

Довідка. (Замість рахунків № 87 і № 88) Кошти, фактично витрачені на заохочення, соціальний або виробничий розвиток, слід відносити на витрати (рах. № 23 "Виробництво" та ін.) у тому періоді, коли були здійснені відповідні заходи або виплати.

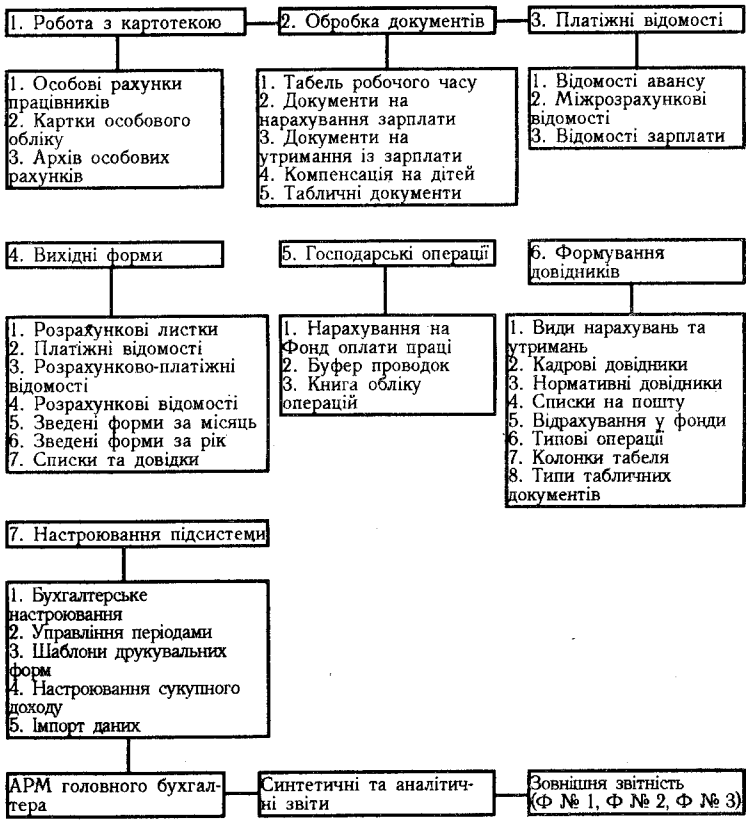


Схема 4.1. Комп'ютеризація обліку оплати праці.

Таблиця 4.5

4.10. Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати

№ пор.	Зміст операції	За Планом до 01.01. 2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Кореспондуючі рахунки			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Нарахована заробітна плата за ремонт основних засобів робітникам основного і допоміжного виробництв та ін.	03	70-1	23	661
2.	Нарахована заробітна плата інженерно-технічним працівникам і адміністративному персоналу	25, 26	70-1	91, 92	661
3.	Нарахована заробітна плата за роботи, що належать до витрат майбутніх періодів	31, 33	70-1	39	661
4.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції	43	70-1	93	661
5.	Нарахована оплата, пов'язана з виправленням браку продукції	28	70-1	24	661
6.	Нарахована заробітна плата торговим працівникам, працівникам посередницьких підприємств	44	70-1	92, 93, 94	661
7.	Нараховані суми оплати праці, пов'язані з операціями по вибуттю (реалізації) основних засобів	46-2, або 85	70-1	972	661
8.	Нараховані суми за рахунок відрахувань на соціальне страхування (за лікарняними листками та ін.)	69	70-1	652	661
9.	Нестачі, раніше віднесені за рахунок винних осіб, списані за рахунок підприємства	26	70-1	92	661
10.	Нараховані суми оплати праці робітникам основного виробництва	20	70-1	23	661
11.	Нараховані суми оплати праці (премії) за рахунок Фондів економічного стимулювання, Фондів спеціального призначення і доплат	81, 87, 88	70-1	–	–
12.	Нарахована заробітна плата за роботи, виконані за рахунок коштів цільового фінансування	96	70-1	48	661

Продовження таблиці 4.5

1	2	3	4	5	6
13.	Нарахована заробітна плата за рахунок резерву наступних платежів	89	70-1	47	661
14.	Нарахована матеріальна допомога (оздоровча тощо)	81, 87, 96	70-1	65	661
15.	Нарахована вихідна допомога, передбачена діючим законодавством	20, 25, 26, 44	70-1	23, 91, 92	661
16.	Депонована заробітна плата	70-1	70-2	661	662
17.	Нарахована заробітна плата працівникам за роботу, пов'язану з ліквідацією стихійного лиха, пожеж тощо	80	70-1	991	661
18.	Повернуті до каси надлишки нарахованих сум (переплата)	50	70-1	30	661
19.	Виплачені з каси заробітна плата, суми за лікарняними листками	70-1	50	661	30
20.	Відраховані із заробітної плати прибутковий податок і збір на випадок безробіття	70-1	68	661	641
21.	Відраховані із нарахованої заробітної плати працюючих 1%–2% до Пенсійного фонду	70-1	69-4	661	651
22.	Відраховані із заробітної плати профвнески, 1%	70-1	76	661	685
23.	Відраховані із заробітної плати перевитрачені підзвітні суми	70-1	71	661	372
24.	Сплачено за подарунки	76	51	68	31
25.	**Видані подарунки працівникам підприємства**, речові призи та матеріальна допомога (придбані з урахуванням ПДВ): **а) що не перевищують 12 мінімальних розмірів заробітної плати** в розрахунку за рік:				
	– видані подарунки працівникам підприємства;	70-1	76	661	68
	– списана вартість подарунків за рахунок коштів підприємства;	81, 87, 88	70-1	48	661
	– нарахування на вартість подарунків до Пенсійного фонду 32%;	81, 87, 88	69	91	651
	б) що перевищують 12 мінімальних розмірів заробітної плати у розрахунку за рік:				

Закінчення таблиці 4.5

1	2	3	4	5	6
	– видані подарунки працівникам підприємства;	70-1	76	661	68
	– списана вартість подарунків за рахунок коштів підприємства;	81, 87, 88	70-1	48	661
	– нарахування на вартість подарунків, речових призів та матеріальну допомогу (наприклад, всього нараховано 750 грн. – сума перевищення)750 грн. х (32% + 4% + 1,5);	81, 87, 88	69	91	651
	– прибутковий податок (у складі сукупного оподатковуваного доходу працівника за місяць (наприклад, 750 грн. + 300 грн.);	70-1	68	661	641
	– відрахування із сукупного оподатковуваного доходу (750 грн. + 300 грн.) х 2% – до Пенсійного фонду;	70-1	69	661	651
	– збір на випадок безробіття (750 + 300) х 0,5%	70-1	69	661	65

Розділ 5. Облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (рах. № 23, 25)

5.1. Загальні основи побудови обліку формування витрат виробництва продукції (робіт, послуг)

Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) здійснюється на підставі Типових положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затверджених постановами Кабінету Міністрів України:

- № 186 від 09.02.86 р. (будівельно-монтажні роботи);
- № 334 від 18.03.96 р. (торговельна діяльність);
- № 452 від 23.04.96 р. (сільськогосподарські підприємства);
- № 473 від 26.04.96 р. (промисловість);

Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства № 24 від 31.03.97 р., а також на підставі Законів України:

- "Про податок на додану вартість" № 168/97-ВР від 03.04.97 р.;
- "Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22.05.97 р.;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р., зареєстрований в Міністерстві юстиції України № 27/4248 від 19 січня 2000 р.).

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) (схема 5.1) з відповідними на неї нарахуваннями та ін.

Операційні витрати – це витрати, що пов'язані з діяльністю по реалізації продукції та управлінням підприємством. Вони характеризують витрати, що були у звітному періоді і безпосередньо не пов'язані з виробництвом продукції. Операційні витрати як правило поділяються на адміністративно-управлінські, витрати на збут та витрати, пов'язані з науково-дослідницькими й дослідно-конструкторськими роботами.



Схема 5.1. Групування витрат виробництва продукції (робіт, послуг).

Валові витрати (згідно із Законом України № 283/97-ВР, ст. 5) – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Перелік і склад калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;
– загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До 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 майнових паїв, амортизація тощо.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" **№ 996-XIV від 16.07.99 р.** і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" до витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або зі збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду відносяться:

а) витрати, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів:
– **списання сировини, матеріалів на виробництво (рах. № 23)**, матеріалів для ремонту обладнання, на адміністративні потреби;
– **витрати** від знецінення запасів;
– **нестачі** запасів (сировини, комплектуючих, готової продукції, товарів тощо);
– **нарахування амортизації**;
– **списання** основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
– **визнані економічні санкції** – штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті чи сплачені;
– **нарахування резерву** сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що не може бути погашена.

Таким чином, **все, що не може бути визнане активом, списується на витрати;**

б) витрати, що збільшують зобов'язання підприємства:
– заробітна плата;
– податки, збори, обов'язкові платежі;
– відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;
– транспортні витрати;

– послуги сторонніх організацій (консультаційних, юридичних, медичних, аудиторських);
– оренди, витрат зв'язку, послуг з реклами, комунальних послуг, інше нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Особливістю нових Національних стандартів є те, що **всі витрати**, пов'язані зі звітним періодом, відноситимуться на витрати такого періоду. Навіть такі витрати, як крадіжки, сплачені штрафи **відноситимуться на рахунки обліку витрат**, оскільки ці та подібні витрати пов'язані зі зменшенням або збільшенням зобов'язань – зменшують прибуток (не оподатковуваний), а відповідно зменшують і власний капітал.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат.

Дані обліку витрат на виробництво продукції використовуються для визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для планово-економічних і аналітичних розрахунків.

За місцем виникнення витрати на виробництво продукції групуються за цехами, дільницями, службами й іншими адміністративно обособленими структурними підрозділами виробництв.

Залежно від характеру і призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжні та обслуговуючі виробництва і господарства.

До основного виробництва належать цехи, дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції.

Допоміжні виробництва призначені для обслуговування цехів основного виробництва: виконання робіт з ремонту основних засобів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту обладнання, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До них належать ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, транспортні та інші підрозділи.

До обслуговуючих виробництв і господарств (непромислового господарства) **належать**: незаводський транспорт житлово-комунальне господарство і культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у виробництві товарної продукції.

Всі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальним замовленням) або груп однорідних виробів.

Витрати на виробництво продукції класифікуються за елементами і статтями калькуляції.

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат.

Витрати за статтями калькуляції – це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництва.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, основні матеріали, купівельні вироби і напівфабрикати тощо), що можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничі), що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати створюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), котрі відрізняються за функціональною роллю у виробничому процесі.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат останні поділяються на умовно-перемінні та умовно-постійні.

До умовно-перемінних витрат належать витрати, абсолютний розмір яких збільшується із збільшенням обсягу випуску продукції та знижується з його зменшенням. До умовно-перемінних витрат належать витрати на сировину і матеріали, купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи, а також інші витрати.

Умовно-постійні – це витрати, абсолютний розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється. До умовно-постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) поділяються за календарними періодами на поточні й одноразові.

Поточні витрати, тобто постійні – це звичайні витрати, або витрати з періодичністю менше місяця.

Одноразові витрати – це одноразові витрати або витрати, які здійснюються періодично (періодичність більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Витрати на переробку (виробництво) запасів включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні змінні виробничі накладні витрати.

Розподілення постійних виробничих накладних витрат базується на нормальній потужності виробничого устаткування, а змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

Таким чином, **виробнича собівартість – це грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконаних робіт та наданих послуг.**

5.2. Групування та облік витрат виробництва за елементами (клас 8)

Відповідно до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 473 від 26.04.96 р., та нового Плану рахунків витрати, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), **групуються за такими елементами:**

1. Матеріальні витрати.
2. Витрати на оплату праці.
3. Відрахування на соціальні заходи.
4. Амортизація.
5. Інші операційні витрати.
6. Інші затрати.

1. ЕЛЕМЕНТ "МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ"

До елементу "Матеріальні витрати" належать:

– **витрати сировини й матеріалів,** які входять до складу виробничої продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

– **витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів**, що потребують монтажу або додаткової обробки на даному підприємстві;

– **витрати палива й електроенергії**, що використовуються на технологічні, енергетичні, рухомі та інші виробничі потреби підприємства.

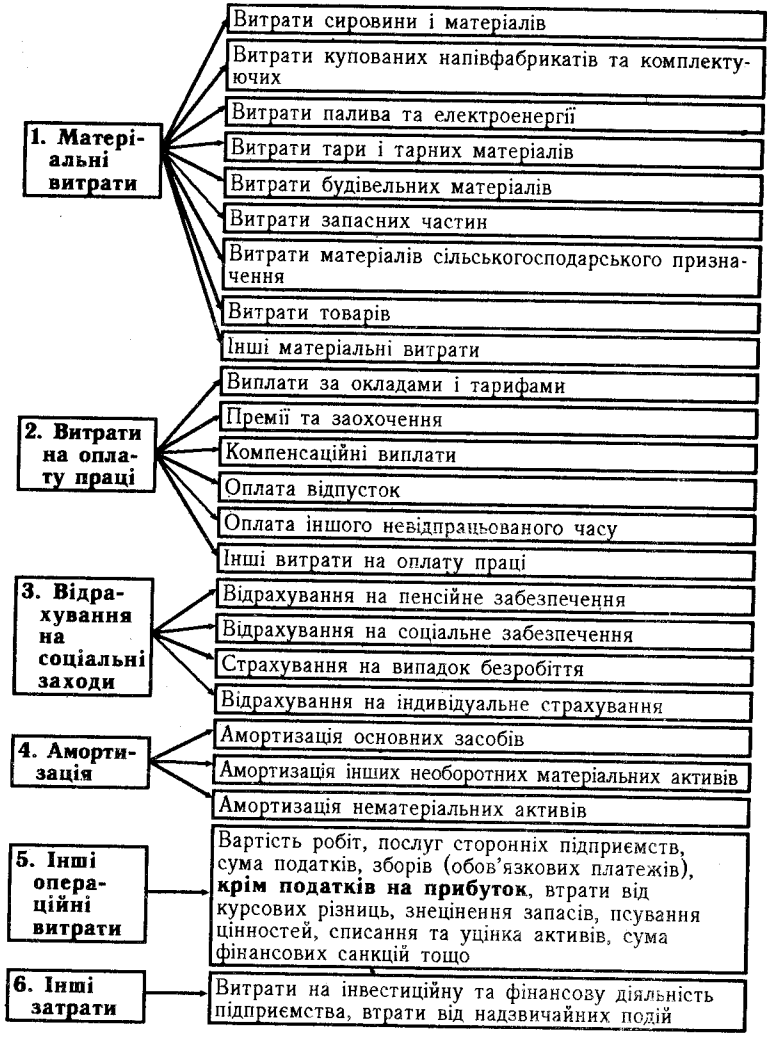


Схема 5.2. Групування витрат за елементами (клас 8).

Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію і передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат;

– витрати тари і тарних матеріалів.

У випадках включення вартості тари, прийнятої від постачальника разом з матеріальними ресурсами, із загальної суми витрат на їх придбання відраховується вартість тари за ціною можливого використання або реалізації з урахуванням витрат на придбання матеріалів для її ремонту;

– **витрати будівельних матеріалів** використовуються безпосередньо у виробництві будівельно-монтажних робіт і для виготовлення будівельних деталей, конструкцій та частин будов і споруд. До них належать: лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо), силікатні матеріали (алебастр, каміння, гравій, гайки, болти тощо), будівельний метал (сталь листова, сталь кругла, цинк листовий тощо), електротехнічні матеріали (кабель силовий, шнур освітлювальний тощо) та ін.;

– **витрати запасних частин** – раніше виготовлені деталі та вузли машин, призначені для заміни зношених при експлуатації, головним чином швидкозношуваних деталей (втулок, підшипників, шестерень, поршнів та ін.);

– **витрати матеріалів сільськогосподарського призначення** (насіння, корми, органічні та мінеральні добрива, паливо, нафтопродукти, запасні частини тощо) використовуються для виробництва сільськогосподарської продукції, призначеної для її внутрішньогосподарської діяльності (насіння, корми), для здійснення нових циклів виробничого процесу і для реалізації;

– витрати товарів;

– інші матеріальні витрати.

Вартість матеріальних ресурсів включається до складу витрат на виробництво згідно з нормами витрат відповідно до ГОСТів, ОСТів, технічних умов.

Із витрат на матеріальні ресурси, що включаються до собівартості продукції, вираховується вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, утворених у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), що втратили повністю або частково споживчі якості початкового ресурсу і в зв'язку з цим використовуються з підвищеними витратами продукції або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать:

– **залишки матеріальних ресурсів**, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи, підрозділи як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);

– **супутна продукція**, одержувана водночас з цільовим (основним) продуктом у єдиному технологічному процесі, відповідає за якістю встановленим стандартам або технічним умовам і призначається для подальшої переробки або відпуску на сторону.

Перелік супутної продукції в окремих галузях промисловості наведений у додатку № 9 Типового положення № 473. Наприклад, у металургійній промисловості – доменні шлаки для виготовлення цементу; у цукровій промисловості – меляса для виготовлення спирту і лимонної кислоти, жом для годування тварин та ін.

Супутна продукція, призначена для подальшої переробки, відображається як рух напівфабрикатів у виробництві.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (№ 893/4186 від 21.12.99 р.) малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, **можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 "Витрати за елементами" або з використанням рахунків класу 9 "Витрати діяльності", який ведуть всі підприємства, крім вищевказаних суб'єктів малого підприємства та інших організацій.**

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначений рахунок № 80 "Матеріальні витрати" з такими субрахунками:

801 "Витрати сировини й матеріалів"
802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів"
803 "Витрати палива та енергії"
804 "Витрати тари і тарних матеріалів"
805 "Витрати будівельних матеріалів"
806 "Витрати запасних частин"
807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення"
808 "Витрати товарів"
809 "Інші матеріальні витрати"

На дебеті рахунка № 80 "Матеріальні витрати" відображаються суми визнаних матеріальних витрат, **на кредиті** – списання на рахунок № 23 "Виробництво" прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості

продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок № 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

У таблиці 5.1 наведена кореспонденція рахунків з матеріальних витрат Класу 8, рах. № 80.

Узгодженість рахунків з обліку матеріальних витрат

План рахунків до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
01 "Основні засоби" 12 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (у частині необоротних активів) 05 "Матеріали" (у частині необоротної тари) 41 "Товари" (у частині предметів прокату і необоротної тари)	11 Інші необоротні матеріальні активи
05 "Матеріали"	201 "Сировина і матеріали"
05-2 "Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, конструкції та деталі"	202 "Куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби"
06 "Паливо"	203 "Паливо"
12 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (у частині поточних активів)	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
20 "Основне виробництво" 23 "Допоміжні виробництва" 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства"	23 "Виробництво"
40 "Готова продукція"	26 "Готова продукція" 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
80 "Прибутки і збитки"	79 "Фінансові витрати"
–	80 "Матеріальні витрати" (клас 8)
46 "Реалізація" (дебет)	90 "Собівартість реалізації"
24 "Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання" 25 "Загальновиробничі витрати"	91 "Загальновиробничі витрати"
26 "Загальногосподарські витрати" 44 "Витрати обігу"	92 "Адміністративні витрати"
43 "Позавиробничі витрати" 44 "Витрати обігу" 26 "Загальногосподарські витрати"	93 "Витрати на збут"

26 "Загальногосподарські витрати" 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства" 44 "Витрати обігу" 81 "Використання прибутку" 84 "Нестачі і витрати від порчі цінностей"	94 "Інші витрати операційної діяльності"

Таблиця 5.1

5.2а. Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат (з використанням рахунків класу 8, рах. № 80)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Підприємство, яке **не використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"		Підприємство, яке **використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Витрати матеріальних цінностей (сировина й матеріали, куповані напівфабрикати, паливо й енергія, тара й тарні матеріали тощо) списані на виробництво продукції і надання послуг	23, 91, 92, 93, 94	201, 202, 203 та ін.	801, 802, 803 та ін.	201, 202, 203 та ін.
	Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9	–	–	79	80
2.	**Якщо підприємство застосовує рахунки класу 9,** то на ці рахунки списуємо матеріальні витрати, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних витрат	–	–	91, 92, 93, 94	80
3.	Прямі матеріальні витрати, що включаються до виробничої собівартості робіт, послуг, до затрат допоміжних, підсобних виробництв, списуємо на рахунок № 23 "Виробництво"	–	–	23	80
4.	Загальновиробничі витрати щомісяця списуємо на виробництво та собівартість реалізації	23, 90	91	23, 90	91
5.	Суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції оприбутковуємо	26	23	26	23

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4	5	6
6.	Суми завершених виконаних робіт та послуг (фактична собівартість реалізованої готової продукції)	90	23	90	23
7.	Сума виконаних некапітальних робіт, собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пари, транспортних і ремонтних послуг тощо)	22, 23 та ін.	23	22, 23 та ін.	23
8.	Закриття рахунків обліку витрат	79	90, 92, 93, 94	79	90, 92, 93, 94

2. ЕЛЕМЕНТ "ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ"

Відповідно до Типового положення № 473 **до елементу "Витрати на оплату праці" належать:**

1) витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати, обчислені згідно з прийнятою підприємством системою оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона визначається у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за роботу понад встановлену норму, за трудові досягнення і винахідництво і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

2) виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований (неявочний) на виробництві час; оплата щорічних відпусток, крім оплати в частині витрат на оплату праці за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства; оплата праці працівників, яким не виповнилося 18 років, при скороченій тривалості їх щоденної роботи, оплата перерв працюючим матерям для годування дитини, оплата часу, пов'язаного з проходженням обов'язкових медичних оглядів, виконанням державних обов'язків, винагорода за передбачену законодавством вислугу років, інші виплати.

Якщо на підприємстві створюється резерв для оплати відпусток, то до витрат виробництва (обігу) включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву;

3) витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів:

– **виплата працівникам** підприємства середньої заробітної плати за основним місцем роботи за час їх навчання з відривом від виробництва у системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

– **оплата праці кваліфікованих працівників**, не звільнених від основної роботи, навчання учнів і підвищення кваліфікації працівників;

– **витрати базових підприємств на оплату праці** за керівництво виробничою практикою учнів загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних училищ і студентів вищих навчальних закладів;

– **витрати, пов'язані з виплатою учням** професійно-технічних училищ різниці між стипендією у розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника першого розряду і витратами цих навчальних закладів на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням;

– **оплата відпусток** із збереженням повністю або частково заробітної плати, наданої відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у вечірніх і заочних закладах, заочній аспірантурі, у вечірніх (змінних) і заочних загальноосвітніх школах і вечірніх (змінних) професійно-технічних училищах, оплата проїзду до місця навчання і назад, передбачених законодавством;

4) виплати громадянам за виконання робіт (послуг) згідно з договорами громадсько-правового характеру;

5) виплата звільненим працівникам вихідної допомоги.

В окремих галузях народного господарства до витрат на оплату праці (відповідно до законодавства) **належать:**

– **вартість** безкоштовно наданих працівникам комунальних послуг, продуктів харчування, витрати на оплату безкоштовно наданого працівникам підприємств житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовного житла, комунальних послуг та ін.);

– **вартість** безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами (крім вартості виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила й інших миючих засобів, знешкоджуючих засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам на придбання ними спецодягу, спецвзуття й інших засобів індивідуального захисту у разі невидачі їх адміністрацією).

Слід зазначити, що відповідно до Переліку витрат на оплату праці, наведеного у додатку № 10, підприємства мали можливість правильно визначати конкретні види витрат на оплату праці, які відносились на витрати виробництва. Це давало можливість розподілити витрати на оплату праці за джерелами фінансування. **Після введення Закону України № 283/97-ВР** є значні труднощі при відображенні витрат на оплату праці у бухгалтерському і податковому обліках. Так, відповідно до пп. 8.7.1 Закону України № 283/97-ВР платники податку мають право протягом звітного року віднести до валових витрат будь-які витрати (в т.ч. і заробітну плату), пов'язані з покращанням основних засобів (поточний, капітальний ремонти, реконструкція, модернізація, технічне переобладнання) та іншими видами поліпшення основних засобів, у сумі, що не перевищує 5% сукупної балансової вартості груп основних засобів на початок звітного року (за винятком підприємств, наведених у пункті 22.4), які можуть відносити до валових витрат суми, що не перевищують 9% балансової вартості групи 1 та групи 3 таких основних засобів на початок звітного (податкового) року, та інші неузгодження.

До витрат на оплату праці за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства, та інших цільових надходжень відносяться виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати відповідно до існуючих нормативних документів (пункт 23 Типового положення № 473).

З роз'яснень Державної податкової адміністрації України (лист № 1725/10/15-1117 від 18.02.98 р. "Про оподаткування прибутку підприємств") випливає, що **питання віднесення на валові витрати винагород** за підсумками роботи за рік урегульоване чинним законодавством у зв'язку з тим, що пунктом 5.6 статті 5 Закону України № 334/94-ВР від 28.12.94 р. визначено: до складу валових витрат **платники податку включають** витрати на оплату основної й додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат.

Таким чином, **до витрат на виробництво винагороди за підсумками роботи за рік не включаються, а до валових витрат – включаються.**

Витрати на індексацію заробітної плати працівників підприємства входять до складу додаткової заробітної плати у Фонді оплати праці (п. 2.18 Інструкції зі статистики заробітної плати). Тому, **якщо витрати на індексацію заробітної плати передбачені у колективному договорі** (але в установлених законом межах), **вони можуть бути віднесені**

до валових витрат. У зв'язку з тим, що індексація витрат на оплату праці передбачена діючим законодавством, сума таких проіндексованих виплат відноситься до валових витрат підприємства на підставі пп. 5.6.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Таким чином, **якщо індексуються виплати, що відносяться до валових витрат, – до останніх включається й відповідна сума індексації. Якщо ж виплата здійснюється за рахунок прибутку, то індексація її до валових витрат не може бути віднесена.**

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок № 81 "Витрати на оплату праці", який має такі субрахунки:

№ 811 "Виплати за окладами й тарифами";
№ 812 "Премії та заохочення";
№ 813 "Компенсаційні виплати";
№ 814 "Оплата відпусток";
№ 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу";
№ 816 "Інші витрати на оплату праці".

На дебеті рахунка № 81 "Витрати на оплату праці" відображається сума визнаних витрат на оплату праці, **на кредиті** списання цих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); **на рахунки класу 9** – витрати, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок № 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

У таблиці 5.2 наведена кореспонденція рахунків з обліку витрат на оплату праці.

Узгодженість рахунків з обліку витрат на оплату праці

План рахунків до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
89 "Резерв наступних платежів"	47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"
70 "Розрахунки з оплати праці"	66 "Розрахунки з оплати праці"
–	81 "Витрати на оплату праці" (клас 8)

Узгодженість рахунків № 23, 26, 27, 79, 91, 92, 93, 94 див. п. 4.9 до таблиці 4.5.

Таблиця 5.2

5.26. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на оплату праці (з використанням рахунків класу 8, рах. № 81)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Підприємство, яке **не використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"		Підприємство, яке **використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Нарахована заробітна плата апарату управління підприємства, їх господарському та обслуговуючому персоналам	23, 91, 92, 93, 94	661	811	661
2.	Премії працівникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виконання і перевиконання виробничих завдань; бригадирам, робітникам за економію матеріалів, сировини тощо	23, 91, 92	661	812	66
3.	Нарахована компенсація за невикористані відпустки	23, 91, 92, 93	661	813	661
4.	Нараховані щорічні і додаткові відпустки, передбачені законодавством	23, 91, 92, 93, 94	661	814	661
5.	Оплата пільгового часу підліткам, навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх і заочних та середніх навчальних закладах, аспірантурі	23, 91, 92, 93, 94	661	815	661
6.	Інші витрати на оплату праці	23, 91, 92, 93	661	816	661
	Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9	–	–	79	81
7.	**Якщо підприємство застосовує рахунки класу 9** (облік витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат)	–	–	91, 92, 93, 94	81
8.	У кінці звітного місяця списання на виробництво витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних)	–	–	23	81

Продовження таблиці 5.2

1	2	3	4	5	6
9.	Щомісячне списання (за відповідним розподілом) загальновиробничих витрат на виробництво та собівартість реалізації	23, 90	91	23, 90	91
10.	Оприбуткування завершеної виробництвом продукції за фактичною виробничою собівартістю, завершених виконаних робіт та послуг (з урахуванням витрат на оплату праці)	26, 27 90	23 23	26, 27 90	23 23
11.	Закриття дебетових оборотів класу 9	79	90, 92, 93, 94	79	90, 92, 93, 94

3. ЕЛЕМЕНТ "ВІДРАХУВАННЯ НА СОЦІАЛЬНІ ЗАХОДИ"

До елементу "Відрахування на соціальні заходи" відповідно до Указу Президента України № 506/98 від 25.05.98 р. "Про обмеження розміру фактичних витрат суб'єктів господарювання на оплату праці працівників", суми сукупного оподатковуваного доходу (прибутку), з яких стягуються збори (внески до соціальних фондів), **відносяться:**

1) Фонд соціального страхування України;
2) Державний Фонд сприяння зайнятості населення;
3) Пенсійний фонд України.

Правове регулювання порядку оплати зборів до соціальних фондів здійснюється Законами України "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" № 402/97-ВР від 26.06.97 р., "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" № 400/97-ВР від 26.06.97 р. (зі змінами і доповненнями, внесеними Законом України «Про внесення змін до Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування"» № 208-XIV від 22.10.98 р.).

Постановою Кабінету Міністрів України № 1740 від 03.11.98 р. встановлено Порядок оплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій.

Постановою Правління Пенсійного фонду України **№ 5-2 від 21.03.2000 р.**, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України № 272/4493 від 11 травня 2000 р.

Постановою Правління Пенсійного фонду України **№ 4-6 від 3 червня 1999 р.** затверджена Інструкція про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне

страхування, інших платежів, а також обліку їх надходження до Пенсійного фонду України (зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 436/3729 **від 5 липня 1999 р.**).

Закон України "Про підвищення мінімального розміру пенсії" № 979-XIV **від 15 липня 1999 р.**, спрямований на поліпшення матеріального становища пенсіонерів:

– з 1 вересня 1999 р. встановлює мінімальний розмір пенсії за віком **– 24,9 грн.**; закон поширюється тільки на трудові пенсії, що призначаються відповідно до Закону України "Про пенсійне забезпечення"; передбачає виплату цільової **грошової допомоги** на прожиття у розмірі **до 21,1 грн.** непрацездатним громадянам, крім одержувачів соціальних пенсій (за віком). щомісячний розмір пенсій яких (з урахуванням надбавок, підвищень, щомісячних компенсаційних виплат та додаткової пенсії) **не досягає 46 грн.**

Мінімальний розмір пенсії за віком (24,9 грн.) не застосовується для визначення розмірів соціальних пенсій (за віком), надбавок та інших доплат до пенсій.

Законом № 400/97-ВР визначений порядок стягнення і використання збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Законом встановлено:

– Пенсійний фонд України не включається до Державного бюджету України;

– забороняється використання коштів Пенсійного фонду України не за цільовим призначенням, в т.ч. на кредитні, депозитні операції, надання позик тощо;

– тимчасово вільні кошти у випадку відсутності заборгованості по виплатах пенсій можуть бути використані Пенсійним фондом України виключно на придбання державних цінних паперів.

Законом також встановлено ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування в Україні та об'єкт оподаткування.

32% від об'єкта оподаткування – фактичних витрат на оплату праці працівників, включаючи витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та комерційних виплат, в т.ч. в натуральній формі, які визначаються відповідно нормативно-правовим актом, прийнятим відповідно до Закону України "Про оплату праці" (крім виплат, передбачених Переліком видів оплати праці та інших виплат, на які не нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування і які не враховуються при підрахуванні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, затверджених Кабінетом Міністрів України), а також винаго-

роди, які сплачуються громадянам за виконання робіт (послуг) за угодою цивільно-правового характеру.

Платниками цього збору (32%) є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їхні об'єднання, бюджетні, громадські та інші установи й організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують працю найманих робітників;

2) філіали, відділи та інші відокремлені підрозділи платників податків, які не мають статусу юридичної особи, розміщені на території іншої, ніж платник зборів, територіальної громади;

3) фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які не використовують працю найманих працівників, а також адвокати, їхні помічники, приватні нотаріуси, інші особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності і займаються діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу;

4% – від об'єкта оподаткування для працюючих на підприємствах, установах і організаціях інвалідів і за ставкою 32% від об'єкта оподаткування для інших працівників того ж підприємства;

4% – від об'єкта оподаткування для всіх працівників підприємств всеукраїнських громадських організацій, де кількість інвалідів становить не менше 50% загальної кількості працюючих.

Фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і фізичні особи, які виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, у т.ч. члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок тощо, мають такі ставки збору:

1% від сукупного оподатковуваного податком доходу до 150 грн.;
2% від 151 грн. до 250 грн.;
3% від 251 грн. до 350 грн.;
4% від 351 грн. до 500 грн.;
5% – понад 500 грн.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян"» № 129/98 від 13.02.98 р. були внесені зміни до статті 5 цього Декрету – суми виплат, які не включаються до сукупного оподатковуваного доходу.

Від нарахування збору до Пенсійного фонду звільняються виплати, які входять до Фонду оплати праці, але виключені із сукупного оподатковуваного доходу. До таких виплат належать:

– **суми матеріальної допомоги,** включаючи вартість речових призів і подарунків, які надаються в інших випадках, в межах 12 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян на рік (з 1 січня 1999 р. – 74 грн. х 12 міс. = 888 грн.);

– **суми плати за утримання і навчання дітей** у дошкільних виховних закладах, закладах навчальної професійної освіти, а також у державних вищих навчальних закладах, розміщених на території України, за рахунок фізичних і юридичних осіб;

– **вартість путівок на лікування**, відпочинок і в дитячі оздоровчі табори, крім туристичних і міжнародних.

До внесення відповідних змін до порядку здійснення відрахувань до державного пенсійного страхування – **громадянами-підприємцями, які сплачують фіксований податок, 10% від суми цього податку**, що надійшли до відповідного місцевого бюджету, перераховуються до Пенсійного фонду України.

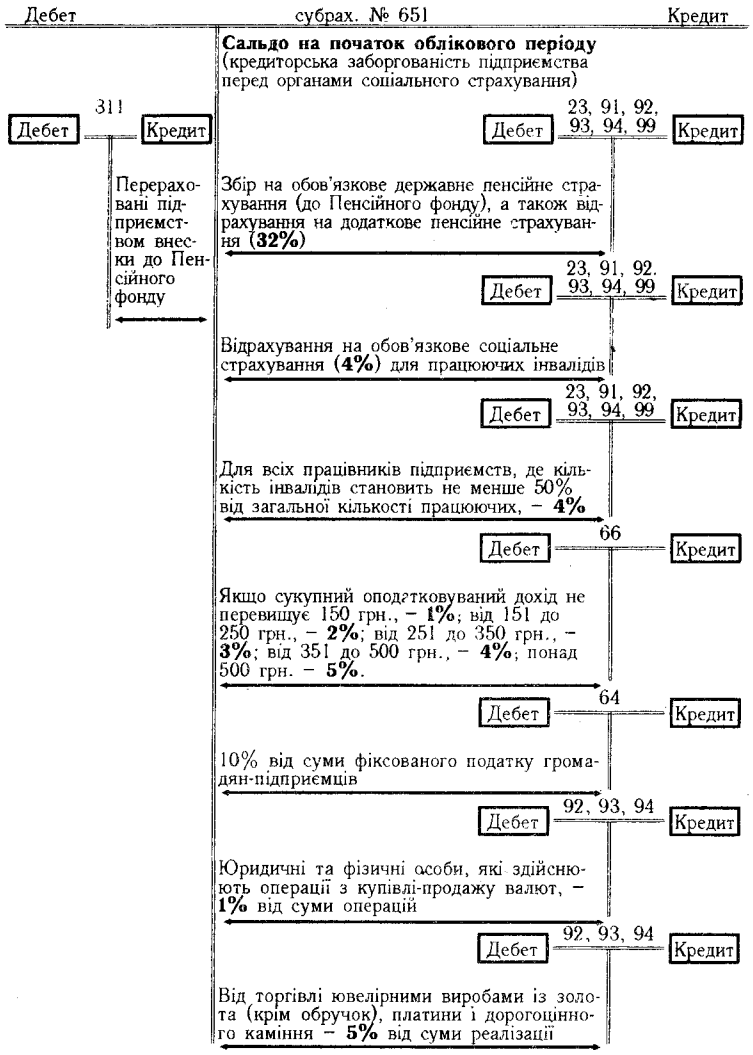
Юридичні та фізичні особи, які здійснюють операції з купівлі-продажу валют – 1% від суми операцій з купівлі-продажу валют.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння, **оподатковуються за ставкою 5%** від вартості реалізованих ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини та дорогоцінного каміння.

Юридичні та фізичні особи при відчуженні легкових автомобілів, крім автомобілів, якими забезпечуються інваліди, та автомобілів, що переходять у власність спадкоємцям по Закону, **оподатковуються за ставкою 3% від вартості автомобіля**.

Підприємства, установи, організації та фізичні особи, **які користуються послугами стільникового рухомого зв'язку, сплачують 6% від його вартості до Пенсійного фонду**.

На схемі 5.3 наведено операції з обліку відрахувань на обов'язкове Державне пенсійне страхування.



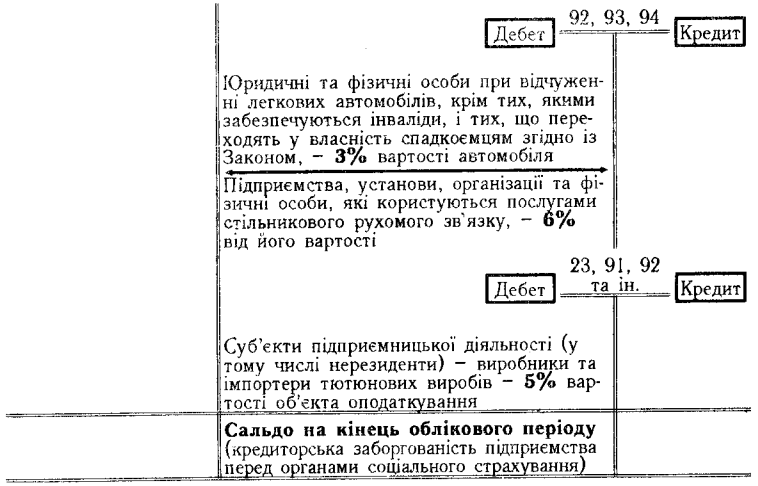


Схема 5.3. Операції з обліку відрахувань на обов'язкове державне Пенсійне страхування.

Закон України "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" **№ 402/97-ВР від 26 червня 1997 р. визначає** порядок справляння та використання збору на обов'язкове соціальне страхування, в т.ч. збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

Стаття 4 встановлює ставки збору у таких розмірах:

1) для платників збору, визначених пунктами 1 та 2 статті 1 цього Закону – **5,5% вартості об'єкта оподаткування** (у т.ч. **1,5%** – збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття).

Для підприємств, установ і організацій, де працюють інваліди, цей збір визначається окремо **за ставкою 1%** від вартості об'єкта оподаткування для працюючих інвалідів та **за ставкою 5,5%** від вартості об'єкта оподаткування для інших працівників такого підприємства. При цьому збір на обов'язкове соціальне страхування, визначений від вартості об'єкта оподаткування для працюючих інвалідів, у повному обсязі зараховується до Фонду соціального захисту інвалідів;

2) для платників збору фізичних осіб (пп. 3 і 4 статті 1) – **0,5%** від вартості об'єкта оподаткування – тільки на збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

Стаття 5. Цей Закон набрав чинності від дня його опублікування, а стаття 3 – з 1 січня 1998 р.

Кореспонденцію рахунків з обліку відрахувань і розрахунків зі страхування наведено у табл. 5.3.

Узгодженість рахунків розрахунків зі страхування

План рахунків до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
44 "Витрати обігу"	92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші операційні витрати"
50 "Каса"	30 "Каса"
51 "Розрахунковий рахунок"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
52 "Валютний рахунок"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"
68 "Розрахунки з бюджетом"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
69-1 "Розрахунки по соціальному страхуванню"	652 "Розрахунки за соціальним страхуванням"
69-4 "Розрахунки з Пенсійним фондом"	652 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням"
70 "Розрахунки по оплаті праці"	66 "Розрахунки з оплати праці"
72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальної шкоди"	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"
–	82 "Відрахування на соціальні заходи" (клас 8)
81 "Використання прибутку"	442 "Прибуток, використаний у звітному періоді"
87 "Фонди економічного стимулювання"	–

Нарахована сума збору на державне пенсійне страхування від винагород за підсумками **року на витрати виробництва продукції (робіт, послуг) не відноситься. У податковому обліку ця сума збору включається до складу валових витрат**.

На підприємствах, які використовують рахунки класу 8, для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи призначений рахунок № 82 "Відрахування на соціальні заходи".

На дебеті рахунка № 82 "Відрахування на соціальні заходи" відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, **на кредиті** – списання на рахунок № 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, **на рахунки класу 9** – суми відрахувань, що

відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, **або на рахунок № 79** "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок № 82 "Відрахування на соціальні заходи" **має такі субрахунки":**

№ 821 "Відрахування на пенсійне забезпечення";
№ 822 "Відрахування на соціальне страхування";
№ 823 "Страхування на випадок безробіття";
№ 824 "Відрахування на індивідуальне страхування".

Таблиця 5.3

5.2 в. Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків зі страхування (з використанням рахунків класу 8, рах. № 82)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Підприємство, яке **не використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"		Підприємство, яке **використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Відрахування на пенсійне забезпечення	23, 91, 92, 93, 94	651	821	651
2.	Відрахування на соціальне страхування	23, 91, 92, 93, 94	652	822	652
3.	Страхування на випадок безробіття	23, 91, 92, 93, 94	653	823	653
4.	Відрахування на індивідуальне страхування	23	654	824	654
	Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9			79	82
5.	**Якщо підприємство застосовує рахунки класу 9**, то на ці рахунки списуємо матеріальні витрати, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних витрат	–	–	91, 92, 93, 94	82

Продовження таблиці 5.3

1	2	3	4	5	6
6.	Прямі матеріальні витрати, що включаються до виробничої собівартості робіт, послуг, до затрат допоміжних, підсобних виробництв, списуємо на рахунок № 23 "Виробництво"	–	–	23	82
7.	Загальновиробничі витрати щомісячно списуємо на виробництво та собівартість реалізації	23, 90	91	23, 90	91
8.	Суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції оприбутковуємо	26, 27	23	26, 27	23
9	Суми завершених виконаних робіт та послуг (фактична собівартість реалізованої готової продукції)	90 90	23 26, 27	90 90	23 26, 27
10.	Сума виконаних некапітальних робіт, собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пари, транспортних і ремонтних послуг тощо)	22, 23 та ін.	23	22, 23 та ін.	23
11.	Закриття рахунків обліку витрат	79	90, 92, 93, 94	79	90, 92, 93, 94

4. ЕЛЕМЕНТ "АМОРТИЗАЦІЯ"

Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів призначено рахунок № 83 "Амортизація".

На дебеті рахунка № 83 "Амортизація" відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, на кредиті – списання на рахунок № 23 "Виробництво" суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок № 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок № 83 "Амортизація" має такі субрахунки:

№ 831 "Амортизація основних засобів"

№ 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів"

№ 833 "Амортизація нематеріальних активів"

Кореспонденція рахунків з амортизації основних засобів підприємства, яке використовує рахунки класу 8, і підприємства, яке не використовує такі рахунки, наведена в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

5.2 г. Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів (з використанням рахунків класу 8, рах. № 83)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Підприємство, яке **не використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"		Підприємство, яке **використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Нарахована амортизація основних засобів: а) об'єктів виробничого призначення	23, 91	131	83	131
	б) об'єктів загальногосподарського призначення	92	131	83	131
	в) об'єктів, які забезпечують збут продукції	93	131	83	131
	г) об'єктів, які використовуються для виконання наукових досліджень та розробок	941	131	83	131
	д) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949	131	83	131
	Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9	–	–	79	83
2.	**Якщо підприємство застосовує рахунки класу 9** – суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат відображає на рахунках класу 9	–	–	91, 92, 93, 94	83
3.	Списання суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв:			23	83

Продовження таблиці 5.4

1	2	3	4	5	6
4.	Щомісячне, за відповідним розподілом списання загальновиробничих витрат на виробництво та собівартість реалізації	23, 90	91	23, 90	91
5.	Суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції	26, 27	23	26, 27	23
6.	Суми завершених виконаних робіт та послуг	90	23 26, 27	90	23 26, 27
7.	Списання адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності	79	92, 93, 94	79	92, 93, 94
8.	Закриття дебетових оборотів (класу 9)	79	90	79	90

5. ЕЛЕМЕНТ "ІНШІ ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ"

Операційні витрати, що не відображаються на інших рахунках класу 8, обліковуються на рахунку № 84 "Інші операційні витрати". Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включаються:

– вартість робіт, послуг сторонніх підприємств;

– сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток;

– втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів;

– сума фінансових санкцій тощо.

Страхові організації можуть обліковувати на рахунку № 84 "Інші операційні витрати" витрати на перестрахування та виплату страхових сум і страхових відшкодувань.

На дебеті рахунка № 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат, **на кредиті** – списання на рахунок № 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок № 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат наведена в таблиці 5.5.

Таблиця 5.5

5.2 д. Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат (на підприємствах, які не використовують рахунки класу 8, рах. № 84)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Підприємство, яке **не використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"		Підприємство, яке **використовує рахунки класу 8** "Витрати за елементами"	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Вартість робіт, послуг сторонніх підприємств	23, 91, 92, 93, 94	63	84	63
2.	Податки і збори (обов'язкові платежі), крім податків на прибуток	70, 71, 74	64	84	64
3.	Втрати від операційних курсових різниць	945	47	84	47
4.	Втрати від знецінення запасів	946	20	84	20
5.	Списання та уцінка необоротних активів	975	11	84	11
6.	Сума економічних санкцій	948	311	84	311
	Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9	–	–	79	84
7.	**Якщо підприємство застосовує рахунки класу 9**			91, 92, 93, 94	84
8.	Інші операційні витрати, що включаються до виробничої собівартості	–	–	23	84
9.	Собівартість реалізованої продукції	90	26, 27	90	26, 27
10.	Оприбуткування продукції	26, 27	23	26, 27	23
11.	Закриття рахунків обліку витрат	79	90, 92, 93, 94	79	90, 92, 93, 94

5.3. Групування витрат за статтями калькуляції

Калькуляція (від лат. calculatio – обчислення) – це обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей та засобів виробництва за елементами витрат. Калькуляції складають на продукцію



Схема 5.4. Групування витрат за статтями калькуляції.

основного і допоміжного виробництв щомісячно, за квартал і рік за цільовим призначенням. **Розрізняють такі види калькуляції: планові** (складають на основі прогресивних норм витрачання засобів виробництва та робочого часу й використовують як вихідні дані при встановленні цін), **кошторисні** (стосуються нових видів продукції, робіт та послуг для розрахунку відпускних цін) і **нормативні** (складають на основі існуючих норм використання засобів виробництва та робочого часу). Ці види калькуляції є попередніми, їх розробляють до початку виробництва продукції та використовують при складанні кошторису. Калькуляції, що за даними бухгалтерського обліку відображають фактичні витрати, називаються **звітними**. Вони потрібні для контролю за виконанням

планових завдань із собівартості продукції та для виявлення резервів подальшого зменшення витрат.

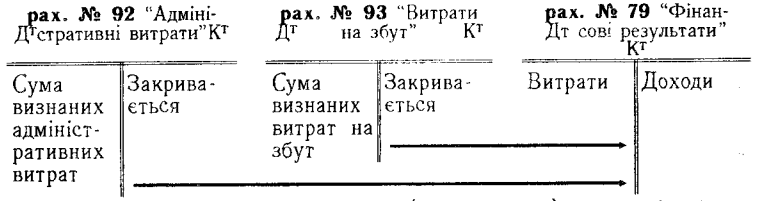
Калькуляції складають на кожному підприємстві за встановленим переліком статей витрат. **Розрізняють калькуляції собівартості цехову, виробничу, повну, галузеву** тощо.

Витрати, пов'язані з виробництвом і збутом (реалізацією) продукції (робіт, послуг), під час планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) групуються за відповідними статтями. Нижче наведена схема групування витрат за статтями калькуляції (схема 5.4).

До наведеної типової номенклатури статей калькуляції міністерства за погодженням з Мінекономіки, Мінфіном і Мінстатом України **можуть вносити зміни** з урахуванням особливостей техніки та організації виробництва відповідної галузі і частки окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати декілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті декілька статей калькуляції. **Наприклад**, для хімічної, металургійної галузей перелік статей калькуляції доповнюється статтею "Супутне добування"; для нафтохімічної, деревообробної галузей з наведеного вище переліку не використовується стаття "Супутна продукція".

У цукровій промисловості калькуляція собівартості цукру-піску з цукрового буряку складається на основі техніко-економічних показників техпромфінплану цукрового заводу, запланованих витрат на заготівлю, прийом і зберігання цукрового буряку, кошторису витрат на обслуговування виробництва та управління. Звітні калькуляції складаються за даними бухгалтерського обліку затрат на виробництво за звітний місяць (квартал, рік) (табл. 5.6).

Згідно з Інструкцією № 291 від 30.11.99 р. "Адміністративні витрати" (рах. № 92) не включаються до виробничої собівартості, а "Витрати на збут" (рах. № 93) – до повної собівартості продукції (робіт, послуг). Зібрані витрати на дебеті цих рахунків списуються на зменшення фінансових результатів:



"Загальновиробничі витрати" (рах. № 91) п. 10 і 11 на схемі 5.4 списуються на рах. № 23 "Виробництво" та № 90 "Собівартість реалізації" шляхом розподілу.

Таблиця 5.6

Калькуляція собівартості виробництва цукру-піску із цукрового буряку

№ пор.	Найменування статті	Одиниця виміру	Витрати на фактичний випуск продукції за звітом			Собівартість 1 т цукру-піску, грн.	
			Кількість	Ціна за одиницю, грн.	Сума, тис. грн.	за планом	за звітом
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Сировина						
	а) перероблено буряку	тонни	18671183	11,85	221258,69	–	102,90
	б) втрати буряку при зберіганні і транспортуванні у межах норм	тонни	679093	11,35	7710,78	–	2,66
	Всього буряку		19350276	11,83	228969,47		105,56
	в) перевезення буряку з кагатів до бурячної	х	х	х	1186,23		0,54
	г) витрати на доставку буряку від заготівельних пунктів та інших заводів	х	х	х	2601,31		1,20
	Всього сировини	х	х	х	232757,01		107,30
2.	Супутна продукція (вираховується):						
	а) жом	тонни			5969,44		2,75
	б) меляса за фізичною вагою	тонни			20276,69		9,34
3.	Сировина за винятком супутної продукції	х	х	х	206510,88		95,2
4.	Допоміжні матеріали на технологічні потреби:						
	а) вапняковий камінь	тонни			2198,16		1,01
	б) фільтресне полотно	кв. м			546,44		0,25
	в) інші допоміжні матеріали	х	х	х	2125,56		0,98
	Всього допоміжних матеріалів				4870,16		2,24
5.	Паливо та енергія на технологічні потреби	х	х	х	41013,38		18,91

Продовження таблиці 5.6

1	2	3	4	5	6	7	8
6.	Витрати на оплату праці	тис. людн.-днів	1587,1	1006,76	1597,84		7,37
7.	Відрахування на соціальні заходи	х	х	х	804,86		0,37
8.	Витрати на підготовку і освоєння виробництва	х	х	х	1238,63		0,57
9.	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання (**розподіляються**)	х	х	х	16706,37		7,70
10.	Загальновиробничі витрати (**розподіляються**)	х	х	х	13043,59	–	6,01
11.	Адміністративні витрати (не включаються)	х	х	х	27056,95	–	12,47
12.	Незавершене виробництво і напівфабрикати: а) додаються (на початок періоду, введено)	тони	–	–	840,09	–	0,39
	б) відраховуються (на кінець періоду, вивезено)	тони	–	–	8365,37	–	3,86
	Всього виробнича собівартість	х	х	х	305317,38 278210,43	–	140,75 128,28
13.	Витрати на збут (не включаються)	х	х	х	2718,47	–	1,25
	Повна собівартість	х	х	х	308035,85	–	–
	Оптова ціна без ПДВ (за тонну цукру)				305317,38		127,03

Таким чином, **собівартість знизилась на 10,5%.**

Розглянемо складові типової номенклатури статей калькуляції.

До статті калькуляції "Сировина і матеріали" (субрах. № 201 замість № 05) включається вартість:

– сировини і матеріалів, що входять до складу виготовлюваної продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

– купованих матеріалів, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і пакування продукції.

До цієї ж статті належать витрати, пов'язані з використанням природної сировини, у частині відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку і геологопошуки корисних копалин,

на рекультивацію земель, плата за деревину, продану на пні, і за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів.

Витрати по статті "Сировина і матеріали" включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції та замовлень.

Витрати на куповані матеріали, що використовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і пакування продукції, віднесення яких безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнено, включаються до собівартості продукції **у такому порядку**:

а) встановлюються норми витрат цих матеріалів на кожний вид продукції;

б) відповідно до встановлених норм витрат і цін матеріалів визначаються кошторисні ставки на одиницю продукції, які періодично переглядаються відповідно до зміни норм витрат матеріалів або цін;

в) фактичні витрати на зазначені матеріали включаються до собівартості окремих видів продукції, товарної продукції та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок.

Допускається не встановлювати кошторисні ставки купованих матеріалів на одиницю продукції, а відносити їх фактичні витрати на собівартість пропорційно до витрат за нормою.

В окремих галузях промисловості стаття калькуляції "Сировина і матеріали" може бути деталізована з урахуванням характеру, структури й організації виробництва.

Так, у машинобудівельній, суднобудівельній, харчовій, окремих галузях хімічної та нафтохімічної промисловості можливе виділення в окрему комплексну статтю калькуляції напівфабрикатів власного виробництва. При цьому під напівфабрикатами власного виробництва розуміються продукти, одержані в окремих цехах, переділах, які ще не пройшли всі встановлені технологічним процесом операції та підлягають доробці у наступних цехах, переділах цього ж підприємства або комплектуванню у вироби.

Не належать до напівфабрикатів матеріали, виготовлені підприємством для власних потреб (металеві вироби, електроди, інструменти загального призначення тощо), які оприбутковуються на відповідному балансовому рахунку товарно-матеріальних цінностей і в подальшому обліку не відрізняються від куплених.

До статті калькуляції "Куплені комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій" **(субрах. № 202)** включається вартість:

– купованих комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що потребують монтажу або додаткової обробки на даному підприємстві;

– робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності.

До робіт і послуг виробничого характеру належать: здійснення окремих операцій з виготовлення продукції, обробка сировини і споживчих матеріалів, часткова обробка напівфабрикатів і виробів тощо за умови, що ці послуги відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції.

Вартість купованих комплектуючих виробів, напівфабрикатів, робіт і послуг виробничого характеру включається безпосередньо до вартості окремих видів і замовлень.

Не відображається в даній статті калькуляції (а також у собівартості продукції) вартість комплектуючого обладнання, яке оплачується за рахунок замовника вище ціни за виріб, не потребує обробки й монтажу на підприємстві **і не включається до його валової продукції**.

До такого обладнання належать електрообладнання (готові машини або окремі технологічні вузли, що надходять від заводів-суміжників на завод, який є головним постачальником всього комплексу обладнання) установок для хімічних і нафтохімічних заводів, бурового обладнання тощо, що не потребує обробки й монтажу головним заводом ані у себе, ані у замовника, а також комплектуюче обладнання, що надійшло до замовника транзитом, проминувши завод головного постачальника, безпосередньо з заводів-суміжників, розрахунок за яке здійснює завод–головний постачальник.

У суднобудівельній промисловості в окрему статтю калькуляції виокремлюються контрагентські поставки і роботи. У цій статті відображається вартість механізмів і виробів, повністю закінчених підприємством-контрагентом і готових до монтажу на суднах, а також контрагентські роботи з монтажу суднового обладнання, електрообладнання суден тощо під час будівництва (ремонту) суден.

Розрахунок витрат здійснюється для кожного судна (замовлення) відповідно до переліку контрагентських поставок і робіт, передбачених у заводській нормативно-технічній документації.

Витрати по статті калькуляції "Контрагентські поставки і роботи" безпосередньо включаються до собівартості окремих виробів і замовлень.

До статті калькуляції "Паливо та енергія на технологічні потреби" (субрах. **№ 203** замість рах. № 06) відносяться витрати на всі види палива (як одержані від сторонніх підприємств і організацій, так і виготовлені самим підприємством), безпосередньо використовувані у процесі виробництва продукції.

Витрати на сировину, матеріали, куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, паливо, енергію та інші матеріальні ресурси **формуються виходячи з цін придбання**, включаючи витрати на транспортування, зберігання і доставку, які здійснюються сторонніми організаціями, матеріальних витрат, пов'язаних з транспортною доставкою (у тому числі вантажнорозвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортом і персоналом підприємства, втрат від нестачі матеріальних цінностей у дорозі в межах норм природного убутку.

Транспортно-заготівельні витрати на сировину, матеріали, куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати і паливо в окрему статтю калькуляції не виокремлюються, а включаються до вартості (статті) вказаних матеріальних ресурсів. Облік цих витрат ведеться за групами і підгрупами матеріальних ресурсів, що використовуються у виробництві, та їх відносної величини щодо придбаних матеріалів (тверде паливо, рідке паливо, шихтові матеріали, скло, метали за групами тощо).

В окремих галузях промисловості (машинобудівній, деревообробній, нафтохімічній, харчовій тощо) можливе виділення транспортно-заготівельних витрат в окрему статтю витрат.

У статті калькуляції "Зворотні відходи" відображається вартість повернутих відходів, що відраховуються із загальної суми матеріальних витрат, віднесеної на собівартість продукції.

До статті калькуляції "Основна заробітна плата" (субрах. № 661 замість субрах. № 70-1) відносяться витрати нарахованої основної заробітної плати відповідно до прийнятих підприємством систем оплати праці у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для працівників, зайнятих виробництвом продукції.

До статті калькуляції "Додаткова заробітна плата" (субрах. № 661 замість субрах. № 70-1) відносяться витрати нарахованої виробничому персоналові підприємства додаткової заробітної плати за працю понад визначені норми, за трудові успіхи й винахідництво і за особливі умови праці. Вона містить доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До статті калькуляції "Відрахування на соціальні заходи" (рах. № 65 замість рах. № 69) відносяться:

1) відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування, у тому числі на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

2) відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування (здійснюється згідно з порядком, визначеним законодавством).

До статті калькуляції "Витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції" (рах. № 20, 65, 66 та ін. замість рах. № 05, 70, 69 та ін.) відносяться витрати:

– на підготовчі роботи у добувних галузях;

– збільшені витрати на виробництво нових видів продукції в період їх освоєння, включаючи перші видання книг, а також витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням випуску продукції, не призначеної для серійного або масового виробництва;

– на освоєння нового виробництва, цехів і агрегатів (пускові витрати);

– на винахідництво і раціоналізацію.

До статті калькуляції "Витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції" у добувних галузях включаються: дорозвідка родовищ, очищення території зони відкритих гірничих робіт, майданчиків для зберігання родючих шарів грунтів, що використовуються для наступної рекультивації земель, тощо.

Витрати, пов'язані з освоєнням нових видів продукції, належать до витрат майбутніх періодів **(рахунок № 39)** і включаються до собівартості виробів частинами протягом встановленого (не більше дворічного) терміну з моменту початку їх серійного або масового випуску, виходячи з кошторису цих витрат і кількості продукції, що випускається за цей період.

До статті "Загальновиробничі витрати" (рах. № 91 замість рах. № 24, 25) включаються витрати згідно із Положенням (стандартом) 16:

– витрати на управління виробництвом (оплата прац апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями тощо; виплати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

– амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи робітників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купованих комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників і апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до змін обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із 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 і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичний розмір.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством.

Наприкінці кожного місяця (або кварталу) рахунок № 91 закривається, а сума розподілених загальновиробничих витрат списується на дебет рахунка № 23 "Виробництво" і № 90 "Собівартість реалізації".

На рахунку № 92 "Адміністративні витрати" (замість рах. № 26) відображаються адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. **До них відносяться:**

– **загальні та корпоративні витрати** (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

– **витрати** на службові відрядження та 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 собівартості продукції, робіт, послуг);

– **плата** за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

– **інші витрати загальногосподарського призначення.**

До статті калькуляції "Втрати внаслідок технічно неминучого браку" (рах. № 24 замість рах. № 28) відносяться:

– вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, напівфабрикатів);

– вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час наладки обладнання, у випадках зупинки чи простою обладнання або з причини вимкнення енергії;

– вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих під час транспортування на виробництві;

– витрати на усунення технічного неминучого браку.

Не вважаються браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, у тому випадку, коли вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам або технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку.

Не належать до браку втрати від сортності, тобто від переведення продукції у нижчий сорт за якістю.

До технічного неминучого браку у виробництві належать напівфабрикати, деталі, вузли, вироби, які за технологічними причинами не відповідають вимогам нормативно-технічної документації і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після усунення недоліків.

До статті калькуляції "Супутна продукція" включається вартість супутної продукції, одержаної водночас з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначена для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам.

Перелік супутної продукції наведено у додатку № 9 до Положення № 473.

На рахунку № 94 "Інші витрати операційної діяльності" згідно з Положенням (стандартом) 16 відображаються:

– витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні витрати";

– собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для потреб бухгалтерського обліку іноземної валюти визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

– собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для потреб бухгалтерського обліку складається з їхньої вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

– сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

– втрати від операційної курсової різниці (тобто від змін курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

– втрати від знецінення запасів;

– нестачі і витрати від псування цінностей;

– визнані штрафи, пеня, неустойки;

– витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

– інші витрати операційної діяльності.

Наприкінці місяця або кварталу ці витрати списуються з рахунка № 94 в дебет рахунка № 79 "Фінансові результати".

До "Витрат на збут" (дебет **рах. № 93** замість рах. № 43) відносяться витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), а саме:

– витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам та інші витрати підприємства, пов'язані із реалізацією продукції (товарів);

– витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари;

– витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

– оплата праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям тощо;

– витрати на відрядження працівникам по збуту;

– оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів відділу збуту, складів, транспортних засобів, демонстраційних залів тощо;

– гарантійне обслуговування покупців;

– оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторгових організацій тощо, пов'язаних з транспортуванням продукції (товарів), відповідно до умов договору (базису) поставки.

Наприкінці місяця "Витрати на збут" (рах. № 93) списуються в дебет рахунка № 79 "Фінансові результати".

5.4. Облік витрат виробничої собівартості продукції (рах. № 23)

Фактична собівартість продукції за звітний період (місяць, квартал, рік) формується у системі нижчезазначених рахунків.

Для визначення виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції (ВСП) слід користуватися формулою

$$\mathbf{ВСП = НВ_п + ВВ_п - ЗВ - ПП - СП \pm БП - НВ_к}\text{, грн.,}$$

де $\mathbf{НВ_п}$ – незавершене виробництво на початок калькуляційного періоду, грн.;

$\mathbf{ВВ_п}$ – виробничі витрати періоду (місяць, квартал, сезон, рік), грн.;

ЗВ – зворотні витрати і відходи, грн.;

ПП – побічна продукція, грн.;

СП – супутна продукція, грн.;

БП – брак продукції (технологічний і з вини працівника), грн.;

$НВ_К$ – незавершене виробництво на кінець калькуляційного періоду, грн.

Виробничу собівартість одиниці вироблюваної продукції (1 т хлібобулочних виробів, 1 т цукру, 1 дал спирту тощо) одержуємо за формулою

$$СП = ВСП/К \text{ , грн./т ,}$$

де **СП** – виробнича собівартість виробленої продукції, грн.;
К – кількість виробленої продукції, т; дал тощо.

5.4.1. Облік витрат основного і допоміжних виробництв (рах. № 23)

На дебеті рахунка № 23 "Виробництво" групуються всі витрати, що складають собівартість основної продукції.

На кредиті рахунка № 23 "Виробництво" відображають собівартість готової продукції (робіт, послуг), вартість повернених на склади матеріальних цінностей, відходів і побічної продукції, одержаних у процесі виробництва. Схему рахунка № 23 "Виробництво" наведено у таблиці 5.7.

Таблиця 5.7

Схема рахунка: рах. № 23 "Виробництво" (грн.)

Дебет		Кредит	
Сальдо на початок звітного періоду (незавершене виробництво) (С1)	3625	Вартість повернених на склади матеріальних цінностей, зворотних відходів, побічної продукції, супутної продукції, одержаних у процесі виробництва цінностей	135
Виробничі витрати за звітний період	20424	Брак у виробництві (собівартість забракованих виробів і витрат на виправлення браку)	130
Брак у виробництві (технологічний)	100	Фактична собівартість готової продукції основного виробництва. Продукція сільськогосподарського виробництва – собівартість реалізації – надзвичайні витрати та ін.	19335
Оборот по дебету рахунка	20525	Оборот по кредиту рахунка	19600
Сальдо на початок нового звітного періоду (незавершене виробництво) (С2)	4550		

Сальдо на початок звітного періоду відображає залишки незавершеного виробництва, що перейшли з минулого звітного періоду.

Облік витрат на рахунку № 23 "Виробництво" за звітний період:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"
Кредит рахунка № 201 "Сировина і матеріали"
Кредит рахунка № 203 "Паливо"
Кредит рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці"
Кредит рахунка № 65 "Розрахунки за страхуванням" та ін.
Кредит рахунків № 80, 81, 82, 83, 84 (клас 8)
Кредит рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами"
Кредит рахунка № 91 "Загальновиробничі витрати"

З рахунка № 91 "Загальновиробничі витрати" списуються виробничі накладні витрати, витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Допоміжні виробництва на підприємствах різних галузей призначені для обслуговування виробництва основної продукції інструментами, пристосуваннями, штампами, моделями, транспортними послугами, запасними частинами для ремонту обладнання, інших основних засобів; різними видами енергії (електроенергією, повітрям, парою, газом тощо).

Для забезпечення найбільш доцільної та економічної роботи допоміжних виробництв необхідно знати склад витрат і собівартість продукції по кожному з допоміжних виробництв за калькуляційними статтями.

Собівартість одиниці виробу одержуємо шляхом ділення всіх витрат на кількість випущених за місяць виробів.

На дебеті рахунка № 23 "Допоміжні виробництва" (№ 23 "Виробництво") відображаються прямі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт і наданням послуг, а також непрямі витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням допоміжних виробництв, і збитки від браку. Прямі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт і наданням послуг, списуються на рахунок № 23 з кредиту рахунків обліку виробничих запасів, розрахунків з персоналом по оплаті праці та ін.

На кредиті рахунка № 23 субрахунку "Допоміжні виробництва" відображають суми фактичної собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт і наданих

послуг. Ці суми списуються з кредиту субрахунка рахунка № 23 в дебет відповідних рахунків записом:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво" (основне)
Дебет рахунка № 90 "Собівартість реалізації"
Кредит рахунка № 23 "Виробництво"

Залишок – **на дебеті** рахунка № 23 "Виробництво", субрахунок № 23 "Допоміжні виробництва"

Аналітичний облік рахунка № 23 "Виробництво" ведеться за видами виробництв.

5.4.2. Облік загальновиробничих і адміністративних витрат (рах. № 91, 92)

Облік витрат, пов'язаних з утриманням і експлуатацією машин та обладнання (рах. № 91, замість рах. № 24), здійснюється у порядку, визначеному Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою Наказом Мінфіну України № 291 від 30.11.99 р. **До таких витрат належать:** витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт машин і обладнання, засобів внутрішньовиробничого транспорту, витрати на їх ремонт тощо.

Підприємства, організації обліковують витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання по окремих цехах (підрозділах), всередині них – по статтях, передбачених у галузевих інструкціях. **На підприємствах з безцеховою структурою управління зазначені витрати відображаються у цілому по підприємству.**

У випадках, коли витрати на утримання цехового транспорту становлять у собівартості значну частку, вони обліковуються на рахунку № 23 "Виробництво" за окремою статтею "Внутрішньозаводське переміщення сировини, матеріалів, напівфабрикатів і продукції" і на рахунку № 91 "Загальновиробничі витрати" не відображаються.

До витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів **у сільському господарстві** відносяться також витрати на утримання та експлуатацію тракторів (на всіх видах робіт, включаючи транспортні), комбайнів та інших самохідних, навісних і причіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробки ґрунту, вирощування й збирання сільськогосподарських культур та інших робіт машинно-тракторного парку. Включення перелічених витрат до собівартості сільськогосподарської продукції здійснюється відповідно до Основних положень по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості сільськогосподарської продукції.

Витрати на управління підприємством поділяють на дві групи: управління виробничими структурними підрозділами – **загальновиробничі** (бригадою, дільницею, підрозділом, технологічною лінією – фазою, переділом тощо) та господарством у цілому – **загальногосподарські**. Для обліку першої групи витрат планом рахунків передбачено рахунок № 91 "Загальновиробничі витрати", на якому для кожного структурного підрозділу відкривають окремий субрахунок. Для обліку другої групи – рахунок № 92 "Адміністративні витрати".

На дебеті рахунка № 91 "Загальновиробничі витрати" відображають такі витрати звітного періоду: на утримання апарату управління цехом (підрозділом тощо); ремонт будівель, споруд, інвентарю, що обліковуються у складі основних засобів цеху; вартість матеріалів та виробів, використаних на проведення дослідів, заробітна плата і відрахування на соціальне страхування робітників, зайнятих на цих роботах; витрати на охорону праці; вартість малоцінного та швидкозношуваного інвентарю терміном експлуатації до 1 року, інші витрати; збитки від простоїв; збитки від псування матеріальних цінностей при зберіганні в цехах; збитки від недовикористання деталей, вузлів та технологічної оснастки; нестачі матеріальних цінностей; інші непродуктивні витрати (наприклад, допомога з непрацездатності, що виникла внаслідок виробничої травми і виплачується на підставі судових рішень), витрати майбутніх періодів, довгострокові і короткострокові позики, витрати рахунків № 80, 81, 82, 83, 84 класу 8.

На дебеті рахунка № 92 "Адміністративні витрати" відображають загальногосподарські витрати звітного періоду, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, тобто: заробітна плата апарату управління підприємством; витрати на всі види відряджень працівників управління; позавідомча пожежна охорона (суми витрат на підставі укладених договорів); інші витрати по управлінню (канцелярські, типографські, поштово-телефонні витрати заводоуправління) цехів основного та допоміжного виробництв; витрати на утримання телефонних станцій, комутаторів тощо; амортизаційні відрахування від вартості основних засобів загальногосподарського призначення, в т.ч. відрахування амортизації будівель і приміщень, використовуваних управлінням підприємства, а також для ведення культурно-просвітньої, оздоровчої, фізкультурної та спортивної роботи серед працівників підприємства та членів їхніх сімей; амортизаційні відрахування від вартості основних засобів, наданих підприємствам громадського харчування, утримання і ремонт будівель, споруд та інвентарю загальногосподарського призначення, витрати рахунків класу 8.

Методика та техніка обліку всіх видів витрат на управління єдина, тобто витрати формуються у межах кожного підрозділу, кожного субрахунка в розрізі елементів витрат та номенклатури статей кошторису. Але наприкінці місяця розподіл, перерозподіл та списання витрат на управління по кожному з рівнів управління мають свої особливості.

Витрати на рівні бригади усередині (дільниці або цеху) розподіляють та списують простим методом, тобто тільки за видами продукції.

Нормативний метод обліку витрат на управління структурними підрозділами здійснюється аналогічно витратам на утримання та експлуатацію машин і обладнання, тобто зібрані на дебеті рахунка витрати у розрізі елементів витрат та статей кошторису за загальною схемою наприкінці місяця списуються на основі первинного їх розподілу за напрямками та відображаються на рахунках обліку виробництва № 23 "Виробництво", субрахунку рахунка № 23 "Допоміжні виробництва", № 39 "Витрати майбутніх періодів".

Обліковані витрати, відображені на дебеті рахунка № 92 "Адміністративні витрати", за Інструкцією "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку" № 291 від 30.11.99 р. **списуються в дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"**.

Брак – це непродуктивні витрати матеріальних цінностей та праці, навіть у тих випадках, коли є можливість переробити забраковану продукцію у новий продукт праці або виправити недоліки.

Для побудови обліку браку його **кваліфікують за такими ознаками**:

місцем виявлення – внутрішній, тобто виявлений до відвантаження (або передачі) покупцеві, та зовнішній, який виявлено уже в покупця;

характером дефектів – остаточний, який вже неможливо виправити, та такий, який ще можна виправити;

причинами виникнення – неякісні матеріали, нестача електроенергії, некваліфікованість працівника тощо;

винуватцями – робітник, постачальник, служба постачання тощо.

Виникнення браку у виробництві документально оформлюють Актом на брак, Повідомленням або Листком на брак. У цих документах зазначають дані про забраковану продукцію, винуватця причини браку, використані матеріали або працю та інші витрати.

Для обліку втрат від забракованої продукції передбачено **рахунок № 24** "Брак у виробництві".

На дебеті рахунка № 24 "Брак у виробництві" обліковують витрати на остаточно забраковану продукцію або витрати на виправлення браку. **З кредиту списують** (в дебет рахунків № 23, 25, 201 тощо) вартість матеріалів або відходів від забракованої продукції, утримання із заробітної плати винуватців та остаточні втрати, які включають до собівартості продукції.

Витрати обслуговуючих виробництв і господарств пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг. До обслуговуючих виробництв та господарств на підприємстві належать: житлово-комунальне господарство, водопостачання, освітлення, каналізація, газ, опалення та ін.

Аналітичний облік ведеться окремо по кожному обслуговуючому виробництву та господарству.

Витрати майбутніх періодів (рах. № 39) – це витрати, здійснені в даному звітному періоді, але віднесені до майбутніх звітних періодів. Вони можуть погашатися протягом року або іншого терміну. До таких витрат належать: витрати на освоєння виробництва нових видів продукції, гірничопідготовчі роботи, сплачені наперед податки та збори, суми передплат періодичних видань тощо.

Відображення витрат майбутніх періодів в обліку:
Дебет рахунка № 39 "Витрати майбутніх періодів"
Кредит рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці"
Кредит рахунка № 65 "Розрахунки за страхуванням"
Кредит рахунка № 68 "Розрахунки за іншими операціями"
Кредит рахунка № 207 "Запасні частини" та ін.

Списання витрат майбутніх періодів, відображених на дебеті рахунка № 39, згідно з регулюючими законодавчими та іншими нормативними актами, здійснюється такими записами:
Дебет рахунка № 23 "Виробництво"
Дебет субрахунка № 23 "Допоміжні виробництва"
Дебет рахунка № 91 "Загальновиробничі витрати"
Дебет рахунка № 92 "Адміністративні витрати"
Дебет рахунків № 93 "Витрати на збут", № 94 "Інші операційні витрати"
Кредит рахунка № 39 "Витрати майбутніх періодів".

Витрати на оплату праці виробничого персоналу підприємства (рах. № 66), а також витрати на оплату праці тих працівників, що не перебувають у штаті підприємства, але чия праця належить до основної діяльності, обліковуються на рахунку № 66 "Розрахунки з оплати праці". На цьому ж рахунку обліковуються: вартість продукції, що видається як натуральна оплата працівникам, зайнятим у сільському гос-

подарстві (а, можливо, і в інших); різноманітні надбавки й доплати до тарифних ставок, окладів, у т.ч. за роботу в нічний час, за суміщення професій, розширення зон обслуговування; витрати по оплаті наданих працівникам згідно з чинним законодавством безоплатного житла, комунальних послуг тощо; оплата пільгових годин підліткам; оплата вихідних та святкових днів, позаурочного часу, оплата простоїв; оплата робіт за трудовою угодою та ін.

Витрати на додаткову заробітну плату виробничих робітників, пов'язану з оплатою, відповідно до чинного законодавства, чергових (щорічних) та додаткових відпусток (компенсація за невикористану відпустку), пільгових годин підлітків, перерв у роботі годуючих матерів (до одного року), а також часу, пов'язаного з виконанням державних, громадських обов'язків, та ін.

Витрати по "Відрахуванню на соціальні заходи" (рах. № 65) відповідно до Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" № 400/97-ВР від 26.06.97р. нараховуються за ставками збору, визначеними пп. 1 та 2 ст. I цього Закону, п.3 ст. I – 32% від вартості об'єкта оподаткування (ст. 2) і 4% від вартості об'єкта оподаткування для працюючих інвалідів (за рішенням ВР України можливі зміни).

Проводка така:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво"

Дебет рахунка № 94 "Інші операційні витрати".

Кредит рахунка № 65 "Розрахунки за страхуванням" за відповідними субрахунками.

Відповідно до ст. 4 Закону України "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" (у т.ч. на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття) збір для платників податку становить – **5,5%** від вартості об'єкта оподаткування, у т.ч. **1,5%** від вартості об'єкта оподаткування на збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, **0,5%** від вартості об'єкта оподаткування фізичних осіб. **Запис в обліку:**

а) збір і перерахування платниками збору 4% до Фонду соціального страхування і **1,5%** до Державного бюджету України:

Дебет рахунка № 23 "Виробництво" та ін. – 5,5%

Кредит рахунка № 65 "Розрахунки за страхуванням" – 4%

Кредит рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами" – 1,5%;

б) збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття – **0,5%** до Державного бюджету України (із оплати праці працюючих):

Дебет рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит рахунка № 64 "Розрахунки за податками і платежами".

Зворотні відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що виникли в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), які втратили повністю або частково свої споживчі якості як висхідного ресурсу (хімічні чи фізичні якості), а тому не можуть бути використані за прямим призначенням. Але залишки, які за встановленою технологією передаються до інших цехів для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг), – не належать до зворотних відходів. Оцінюються зворотні відходи за ціною їх можливого використання, за діючими цінами на відходи тощо. **Запис у бухгалтерському обліку на зворотні відходи.**

а) Якщо відходи оприбутковуються як матеріали:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали" або ін.

б) Якщо відходи оприбутковуються як готовий продукт:

Дебет рахунка № 26 "Готова продукція" та ін.

в) Якщо відходи реалізуються:

Дебет рахунка № 90 "Собівартість реалізації"

Кредит рахунка (у всіх випадках) № 23 "Виробництво".

Облік всіх витрат і результатів виробничої діяльності підприємства здійснюється у журналі-ордері № 10.

Журнал-ордер № 10 має 3 розділи: I – "Витрати виробництва", II – "Розрахунок витрат за економічними елементами", III – "Собівартість товарної продукції".

Розділ I заповнюється за даними відомостей № 12 і № 15 в розрізі кореспондуючих рахунків. Тут визначається вся сума витрат звітного місяця.

У розділі II здійснюється розрахунок витрат на виробництво за економічними елементами з коригуванням внутрішньозаводського обігу.

У розділі III здійснюється розрахунок собівартості товарної продукції за статтями калькуляції. Тут показуються залишки незавершеного виробництва на початок і кінець місяця, окремо фактична собівартість продукції основного та допоміжного виробництв, а також фактична собівартість всієї товарної продукції.

5.5. Облік незавершеного виробництва (робіт, послуг) (рах. № 23)

До незавершеного виробництва відноситься продукція (роботи, послуги), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

У виробничих (навчальних) майстернях до незавершеного виробництва належать заготовки (деталі, вузли, агрегати) та вироби, обробка та складання яких ще не закінчена; готові вироби, не повністю укомплектовані і не передані на склад.

У підсобних (навчальних) сільських господарствах при установах до незавершеного виробництва включаються витрати під озимі посіви, на оранку зябу, підготовку пару, парників і теплиць, а також видатки на закладання садів, ягідників і виноградників.

У бюджетних науково-дослідних установах та навчальних закладах до незавершеного виробництва належать незакінчені роботи, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями.

До незавершеного капітального будівництва і незакінчених капітальних ремонтів належить обладнання, не передане для монтажу, тимчасово зупинені будівельні об'єкти, а також проектно-розвідувальні роботи з незакінченого будівництва, незакінчений капітальний ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних установок та інших об'єктів, що ремонтуються.

Для незавершеного виробництва передбачені різні варіанти оцінки (відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні): за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, за прямими статтями витрат або за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. Право вибору варіанту оцінки лишається за підприємством.

Найбільш прийнятними оцінками незавершеного виробництва є:

– **для готової продукції** – виробнича собівартість;

– **для товарів** на підприємствах роздрібної торгівлі – продажна (роздрібна) ціна;

– **на оптових складах** і базах торгових та постачальницько-збутових підприємств – продажна (роздрібна) ціна або ціна, за якою вони закуплені.

Облік незавершеного виробництва і незавершених робіт (послуг) здійснюється відповідно до встановленого порядку на

рахунках бухгалтерського обліку, передбачених для узагальнення інформації про витрати основного і допоміжного виробництв та обслуговуючих господарств.

Незавершене виробництво обліковується на нижчезазначених рахунках.

Узгодженість рахунків з обліку незавершеного виробництва

План рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
03 "Ремонт основних засобів" (виробничого призначення)	23 "Виробництво" або 91 "Загальновиробничі витрати"
20 "Основне виробництво" 23 "Допоміжні виробництва" 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства"	23 "Виробництво" (за видами виробництва)
21 "Напівфабрикати власного виробництва"	25 "Напівфабрикати" (за видами)
24 "Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання" 25 "Загальновиробничі витрати"	91 "Загальновиробничі витрати"
43 "Позавиробничі витрати" 44 "Витрати обігу"	93 "Витрати на збут"
44 "Витрати обігу"	92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші операційні витрати"
46 "Реалізація" (дебет)	90 "Собівартість реалізації"
51 "Розрахунковий рахунок"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
61 "Розрахунки по авансах"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"
62 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
80 "Прибутки і збитки"	79 "Фінансові результати"

Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва (вироби, роботи і послуги) відображаються за оцінкою, що застосовується підприємством відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.99 р.

Підприємства (будівельні, наукові, геологорозвідувальні), що здійснюють в поточному році розрахунки із замовниками відповідно до укладених договорів за закінчені етапи робіт, що мають самостійне значення, відображають на статті "Незавершене виробництво" також і вартість оплачених замовником етапів, які обліковують на рахунку 91 "Довго-

строкові фінансові інвестиції". При цьому замовник зараховує на свій баланс тільки повністю готову продукцію (закінчені роботи).

У бухгалтерському обліку закінчені етапи робіт у сумі фактичних витрат списуються записом:

Дебет рахунка № 90 "Собівартість реалізації"

Кредит рахунка № 23 "Виробництво"

Списування провадиться після оформлення в установленому порядку прийняття закінчених етапів виконаних робіт.

Одночасно на суму прийнятих до оплати рахунків за виконані етапи по продажній вартості відображають на рахунку № 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" записом:

Дебет рахунка № 14 "Довгострокові фінансові інвестиції"

Кредит рахунка № 72 "Дохід від участі в капіталі"

Кошти, що надійшли від замовників в оплату закінчених і прийнятих ними етапів:

Дебет рахунка № 31 "Рахунки в банках", субрах. № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит субрахунка № 681 "Розрахунки за авансами одержаними"

По закінченні всіх робіт у цілому вартість оплачених замовником етапів робіт списується в обліку записом:

Дебет рахунка № 681 "Розрахунки за авансами одержаними"

Кредит рахунка № 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" з одночасним погашенням заборгованості за рахунок раніше одержаних платежів

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати" (списування собівартості реалізації)

Кредит рахунка № 90 "Собівартість реалізації".

У статті Балансу "Незавершене виробництво", код 120, показуються витрати на незакінчені до кінця звітного періоду роботи з капітального ремонту основних засобів, а також витрати на сплав лісопродукції і незавершеного виробництва сільського господарства, які відображаються за вирахуванням вартості випуску.

У цій статті Балансу підприємства також показується сума витрат обігу, що відноситься до залишку нереалізованих товарів на підприємствах, які здійснюють свою діяльність у сфері постачання, збуту, торгівлі та громадського харчування.

Сума витрат обігу, що відноситься до залишку не реалізованих на кінець місяця товарів, визначається як добуток вартості нереалізованих товарів за кредит. **Середній процент визначається діленням витрат обігу на залишок товарів на початок місяця і витрат** на зберігання, оброблення,

підсортування, передпродажну підготовку товарів, транспортних витрат та процентів за кредит за звітний місяць **на суму реалізованих** витрат та процентів за кредит за звітний місяць **на суму реалізованих у звітному** місяці товарів і залишку товарів на кінець звітного місяця. **Решта витрат обігу щомісячно списується записом:**

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"

Кредит рахунків № 92, 93, 94.

Транспортні підприємства, які розрахунки із замовниками послуг провадять за оформленими реєстрами підписуваних одержувачами вантажів товарно-транспортних документів, показують фактичну собівартість транспортних послуг, реєстр документів на які замовником на дату складання звіту не оформлено. Витрати з таких послуг до їх оформлення обліковуються на окремому субрахунку рахунка № 23 "Виробництво".

Малі підприємства суму витрат, які проведені у звітному періоді, але підлягають віднесенню у наступних звітних періодах на витрати виробництва та обігу, тобто витрати майбутніх періодів, включають до статті "Незавершене виробництво".

Наказом Міністерства фінансів України **№ 124 від 14.06.98 р.** затверджено Порядок ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості купівельних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах). При веденні обліку приросту (убутку) вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і залишках готової продукції визначається вартість не всього незавершеного виробництва або залишків готової продукції, а лише вартість матеріальних ресурсів, які використовуються у виробництві продукції (робіт, послуг).

Вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року), які відображені в балансі за фактичними виробничими витратами, визначається підприємством як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) і частки матеріальних витрат у затратах на виробництво продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік), визначеної за даними бухгалтерської звітності.

Платники податку, в яких незавершене виробництво відображається в балансі за вартістю використаної сировини, матеріалів і напівфабрикатів, вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві визначають як таку, що дорівнює вартості незавершеного виробництва.

Якщо вартість незавершеного виробництва відображається в балансі за нормативною (плановою) **виробничою собівартістю**, то вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) визначається підприємством як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) і частки матеріальних витрат у калькуляції нормативної (планової) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік).

При складанні Відомості про балансову вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і готовій продукції **визначаються залишок на початок періоду і залишок на кінець періоду, а також приріст (+) і убуток (−).** Облік приросту (убутку) товарних і матеріальних ресурсів ведеться тільки щодо тих товарних запасів і матеріальних ресурсів, витрати на придбання яких відповідно до Закону включаються до складу валових витрат.

Визначення приросту або убутку балансової вартості матеріальних активів і товарів виконується шляхом порівняння їх залишків на початок і кінець звітного кварталу.

При веденні обліку приросту або убутку товарно-матеріальних цінностей на рахунках обліку виробничих запасів показується вартість залишків цінностей, що перебувають на складі.

На рахунках обліку незавершеного виробництва і готової продукції відображається вартість не всього незавершеного виробництва або готової продукції, а тільки тих матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, які використані у їх виробництві.

Дані про залишки і рух матеріалів, сировини (у т.ч. і в готовій продукції, незавершеному виробництві, напівфабрикатах) беруться із Відомостей обліку руху товарно-матеріальних цінностей, журналів-ордерів № 6 і № 10.

Порядок заповнення Відомості з обліку балансової вартості матеріальних активів розглянемо на числовому прикладі.

Приклад

Станом на 01.10.99 р. на складі підприємства знаходилось матеріальних цінностей **на суму 3000 грн.** Закуплено сировини і матеріалів **протягом IV кварталу 1999 р. на 24 000 грн.** (ПДВ – 4000 грн.). У виробництво протягом звітного періоду відпущено матеріальних цінностей **на суму 21 000 грн.** Фактичні витрати на виробництво продукції (матеріали, витрати на оплату праці) у загальній сумі **становили 30 000 грн.**

У IV кварталі підприємство випустило готової продукції **на 26 000 грн., а реалізувало на 25 000 грн.**

Порядок відображення у бухгалтерському обліку наведених вище господарських операцій розглянуто у табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Порядок відображення у бухгалтерському обліку наведених у прикладі господарських операцій

№ пор.	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки за Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		Сума, грн.	За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1.	Перерахована попередня оплата за матеріали	18 60 60	51 18 51	20000 20000 4000	63	311
2.	Відображена сума податкового кредиту	68	67-2	4000	641	644
3.	Одержана податкова накладна	67-2	60	4000	644	631
4.	Оприбуткувані матеріали, що надійшли на склад	05	60	20000	201	631
5.	Відображені фактичні витрати на виробництво продукції (паливо, зарплата та ін.)	20	06, 70, 68, 69	30000	23	203, 66, 64, 65
6.	Оприбуткована готова продукція із основного виробництва на склад	40	20	26000	26	23
7.	Списана виробнича собівартість реалізованої готової продукції	46	40	25000	901	26
8.	Списання в порядку закриття рахунка 90	–	–	25000	79	901

Незавершене виробництво визначається на кінець звітного періоду, а також залишки реалізованої готової продукції.

У загальній сумі незавершеного виробництва або залишків готової продукції потрібно визначити вартість матеріалів, сировини, які використані у виробництві.

Величину вартості сировини і матеріалів, раніше списаних у виробництво, але таких, частина яких залишається у залишках незавершеного виробництва і готової продукції, можна визначити розрахунковим шляхом.

1. Потрібно визначити процентний зміст вартості сировини і матеріалів, відпущених у виробництво (на суму

21 000 грн.). У загальній сумі витрат (30 000 грн.), списаних на виробництво:

$$21\ 000/30\ 000 \times 100\% = 70\%.$$

2. Визначимо величину незавершеного виробництва на кінець звітного періоду і вартість матеріалів у залишках цієї продукції за умови:

– фактичні витрати на виробництво продукції (матеріали, витрати на оплату праці) у загальній сумі становлять **– 30000 грн.;**

– вартість готової продукції, випущеної у IV кварталі, – 26000 грн.

Звідси вартість залишків незавершеного виробництва 4000 грн. (30 000 – 26 000).

3. Визначимо вартість частини сировини, матеріалів у незавершеному виробництві:

$$4000 \times 70\%/100 = 2800 \text{ грн.}$$

4. Визначимо ту частину сировини і матеріалів, яка була використана у виробництві і лишилась у залишках нереалізованої готової продукції (у IV кварталі було реалізовано продукції на суму 25 000 грн.). **Звідси:**

а) вартість залишків готової продукції:

$$26\ 000 - 25\ 000 = 1000 \text{ грн.}$$

б) вартість частини сировини і матеріалів у залишках готової продукції:

$$1000 \times 70\% = 700 \text{ грн.}$$

У таблиці 5.9 наведена Відомість обліку балансової вартості матеріальних активів на складі, у незавершеному виробництві, у готовій продукції.

Таблиця 5.9

Відомість обліку балансової вартості матеріальних активів (грн.)

Матеріальні активи (куповані матеріали, сировина, комплектуючі вироби, напівфабрикати на складах, в незавершеному виробництві та залишки готової продукції)	За IV квартал 1999 р.				
	Сальдо на початок	Придбано	Використано	Сальдо на кінець	Приріст (+) убуток (–)
На складі	3000	20000	21000	2000	– 1000
У незавершеному виробництві	2000	30000	26000	2800 (70%)	+ 800
У готовій продукції	2200	26000	25000	700	– 1500
Всього	7200	76000	72000	5500	– 1700

У нашому прикладі балансова вартість матеріальних активів на початок IV кварталу перевищує їх балансову вартість на кінець того ж кварталу на 1700 грн. і на цю ж суму зменшується оподатковуваний прибуток.

Відповідно до "Порядку...", наказ Мінфіну України № 124 від 14.06.98 р., платники податку ведуть окремий облік витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних активів, призначених для їх подальшої реалізації, які обліковуються як товари у Відомості з обліку балансової вартості товарів (табл. 5.10).

Облік приросту (убутку) балансової вартості товарів ведеться без обліку суми товарної надбавки.

Таблиця 5.10

Відомість обліку балансової вартості товарів за IV квартал 1999 р. (грн.)

Товари (рах. № 28), субрахунки: "Товари на складах", "Товари в роздрібній торгівлі"	Сальдо на початок (Дебет рах. № 28)	Придбання (Оборот по Дебету рахунка № 28)	Продаж (відпуск) Оборот по Кредиту рах. № 28	Сальдо на кінець (Дебет рахунка № 28)	Приріст (+) убуток (–)
На оптових складах і базах	1200	62000	61000	2200	+ 1000
У роздрібній торгівлі	800	42000	42400	400	– 400
Всього товарів	2000	104000	103400	2600	+ 600

Відповідно до наведених у табл. 5.10 даних можна зробити висновок, що балансова вартість товарів на кінець IV кварталу (звітного періоду) перевищує їх балансову вартість на початок IV кварталу. Таким чином, відбувся приріст балансової вартості товарів у сумі 600 грн.

Підприємство на суму приросту балансової вартості товарів на кінець звітного періоду **має зменшити суму валових витрат (на 600 грн.) і на цю ж суму збільшити оподатковуваний (валовий) прибуток.**

Таким чином, якщо балансова вартість товарних запасів і матеріальних ресурсів на кінець звітного кварталу перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного кварталу, то різниця вираховується із суми валових витрат платника податку в цьому звітному кварталі, якщо ж балансова вартість товарних запасів і матеріальних ресурсів на початок звітного кварталу перевищує їх вартість на кінець того ж звітного

кварталу, то різниця додається до складу валових витрат платника податку в цьому ж звітному кварталі.

Розміри незавершеного виробництва залежать від тривалості виробничого циклу, обсягу середньодобових витрат на виробництво і характеру їх нарощування і тому істотно диференціюються відповідно до специфіки виробництва.

Встановлення нормативів незавершеного виробництва має для підприємств істотне значення. **Завищення обсягу незавершеного виробництва викликає уповільнення оборотності обігових коштів, а заниження порівняно з реальною необхідністю перешкоджає створенню необхідних накопичень** і тим самим спричиняє порушення ритмічності виробничого процесу. Вдосконалення організації виробництва, скорочення тривалості виробничого циклу є вирішальними факторами зменшення обсягу незавершеного виробництва і покращення показників роботи підприємства.

Для правильного визначення фактичної собівартості готової продукції, виконання робіт та послуг доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто кількість незакінченої обробкою продукції в процесі виробництва.

Залишки незавершеного виробництва відображаються на дебеті рахунка № 23 "Виробництво" за формулою, грн.:

$$НВП_К = НВП_П + В - СРП,$$

де **$НВП_К$** – незавершене виробництво продукції на кінець звітного періоду,

$НВП_П$ – незавершене виробництво продукції на початок звітного періоду,

В – витрати на виробництво продукції у звітному періоді,

СРП – виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

5.6. Методи калькулювання собівартості продукції

Попередільний метод. Переділ – це визначена сукупність технологічних операцій, внаслідок виконання яких одержують продукт праці, готовий для цієї сукупності (напівфабрикат, напівпродукт). При цьому методі витрати обліковуються в розрізі технологічних переділів, видів продукції або напівфабрикатів. Цей метод обліку витрат застосовують на тих промислових підприємствах, де продукція виготовляється

при послідовній переробці вихідної сировини за окремими стадіями (переділами, фазами) технологічного процесу.

Попередільний метод має **два варіанти**: одно- та багатопередільний.

Однопередільний метод. При застосуванні цього методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле, наприклад, хлібопечення тощо.

Багатопередільний метод застосовують, коли технологічний процес поділяють на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) й наприкінці кожного переділу одержують напівфабрикат, який визначають за кількістю і вартістю, тобто калькулюють виробничу собівартість напівфабрикатів. Готовий продукт одержують наприкінці останнього переділу.

Попередільний метод обліку витрат має у різних галузях свої особливості. Вони пов'язані з особливостями технології та організації виробництва й незавершеного виробництва. Наприклад, на підприємствах чорної металургії повний технологічний цикл складається з таких виробництв – доменне, сталеве, прокатне. Перші два переділи виготовляють напівфабрикати – чавун, сталь, які переробляють на наступному переділі, і лише третій переділ (прокатний) випускає готову продукцію.

В усіх випадках синтетичний облік ведуть на рахунку **№ 23 "Виробництво"**. Аналітичний облік обмежують переділами та фазами. На дебеті рахунка № 23 "Виробництво" відображають прямі витрати. Усі непрямі витрати обліковують на рахунках № 23, 91, 92 в цілому по підприємству, а потім розподіляють пропорційно параметрам, які найбільш відповідають тій чи іншій галузі. Після зведення витрат розпочинають калькулювання собівартості продукції. Для цього визначають незавершене виробництво по кожному переділу або фазі технологічного процесу, оцінюють його за галузевими рекомендаціями та згідно з чинним законодавством про оцінку ресурсів.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують, в основному, в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктами обліку при цьому методі є окремі замовлення. До таких виробництв належать судно-, турбо-, авіабудівні та інші виробництва.

Кожному замовленню надають окремий номер, який зазначають в усіх документах про витрати на це замовлення.

Синтетичний облік ведуть на рахунках № 23, 91, 92, а для аналітичного обліку відокремлюють по кожному замовленню прямі витрати й по кожному виду витрат –

непрямі. Непрямі витрати щомісяця розподіляють між замовленнями.

Фактичну собівартість окремих замовлень (виробів, робіт, послуг) визначають або після передачі на склад, або перед здаванням замовнику безпосередньо.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво застосовують для щоденного виявлення відхилень від діючих норм на виробництво з метою запобігання надмірних витрат коштів підприємства.

Суть нормативного методу зводиться до того, що витрати на виробництво обліковуються з поділом їх на три елементи обліку:

1) витрати в межах норми (плану, кошторису, квоти тощо);

2) зменшення (економія) або збільшення (перевитрати) витрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом тощо) внаслідок зміни норми під впливом технічного прогресу;

3) відхилення витрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом, планом тощо) у бік зменшення (економія) або збільшення (перевитрати).

Важливим елементом нормативного методу обліку витрат на виробництво є складання нормативної калькуляції. **Нормативна калькуляція** складається на основі діючих на початку року норм витрат на конкретний вид продукції в розрізі витрат елементами собівартості **(рахунки класу 8)**.

У табл. 5.10 наведено кореспонденцію рахунків основних господарських операцій з обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг); узгодженість рахунків див. у п. 5.2.

Таблиця 5.10

5.7. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво (рах. № 23, 25)

№ пор.	Назва операції	Кореспонденція рахунків			
		за Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		за Новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Витрати матеріальних цінностей, списані на виробництво продукції і надання послуг	20, 21, 23, 24, 25, 26, 29, 31	05, 06, 08, 12 та ін.	23, 25, 91, 92, 39	201, 203, 207, 22

Продовження таблиці 5.10

1	2	3	4	5	6
2.	Витрати допоміжних цехів, включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва	20	23	23	23
3.	Загальновиробничі витрати, включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва, допоміжного та ін.	20, 23	25	23, 90	91
4.	Адміністративні витрати, включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва, допоміжного та ін.	20, 23	26	79	92
5.	Акцептовані рахунки постачальників за електроенергію, за послуги виробництву	20, 23	60, 76	23	63, 68
6.	Списані на потреби виробництва малоцінні та швидкозношувані предмети вартістю до 10 грн. (Наказ Мінфіну № 258 від 17.12.98 р. (за Національними стандартами – терміном служби МШП до 1 року)	20, 23	12	23	22
7.	На підставі акта відображений знос МШП, що безпосередньо використовувались у виготовленні продукції та наданні послуг (спецінструменти тощо) за діючим Планом рахунків до 2000 р.	20, 23	13	23	13
8.	На собівартість продукції віднесено відповідну частку затрат, що були відображені як витрати майбутніх періодів	20, 23	31	23	39
9.	За новим Планом рахунків а) МШП, термін експлуатації яких перевищує 1 рік, відображається у складі необоротних активів на субрахунку № 113 "Малоцінні необоротні матеріальні активи", по яких нараховується знос	23	22	23	132

Продовження таблиці 5.10

1	2	3	4	5	6
	б) МШП терміном експлуатації менше 1 року обліковується у складі оборотних активів (рах. № 22) і списується на витрати в момент передавання їх в експлуатацію	23	22	23	22
10.	Списані збитки від невиправного браку продукції, виявленого у виробництві	28 81	20, 23 28	24 947	23 24
11.	Нарахована основна заробітна плата виробничим працівникам, працівникам допоміжних виробництв	20, 23	70-1	23	66
12.	Відрахування на соціальні заходи від об'єкта оподаткування	20, 23, 44	69	23, 91, 92, 93, 94	65
13.	Відображені витрати на виробництво на підставі Авансового звіту підзвітної особи	26	71	92	371
14.	Збитки від браку, включені до собівартості продукції (робіт, послуг) основного виробництва, допоміжних виробництв; повернення забракованої продукції	20, 23	28	23	24
15.	Куповані та комплектуючі вироби, призначені на потреби виробництва, відпущені в переробку	20, 23	052	23	202
16.	Випущені з виробництва й оприбутковані на складі готова продукція, напівфабрикати, виконані роботи і послуги	40, 21	20, 23, 29	26, 25	23
17.	Переоцінені у бік зниження (уцінка) суми незавершеного виробництва і сума ПДВ	14	20, 23	946 946	20 641
18.	Здійснена дооцінка напівфабрикатів власного виробництва	21	14	25	423
19.	Відображена виявлена нестача матеріальних цінностей	84	20, 21, 23	947	20, 25
20.	Нарахований знос (амортизація) основних засобів (на підприємствах недержавної форми власності)	20, 23, 31	02	23, 39	131

Закінчення таблиці 5.10

1	2	3	4	5	6
21.	Собівартість реалізованих робіт і послуг	46	20, 21, 23	903	23
22.	Списані витрати 30% сировини	20	05	23	201
23	Оприбуткована собівартість готової продукції, виробленої із 30% сировини	40	20	26	23
24.	Списані витрати на переробку 70% сировини	46	20	90	23
25.	Вартість послуг по переробці 70% сировини (собівартість плюс прибуток плюс ПДВ)	62	46	36	70
26	Сума ПДВ по переробці 70% сировини	46	68	70	643
27.	Списання витрат на рахунок 79	–	–	79	90, 92, 93, 94

Розділ 6. Облік готової продукції, товарів та їх реалізації (рах. № 26, 27, 28)

6.1. Готова продукція, її облік, оцінка (рах. № 26, 27)

Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад (схема 6.1).

Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, ремонтні роботи, перевезення вантажів своїм автотранспортом для інших підприємств та ін. На відміну від речовинної продукції, під якою розуміється вираз "Готова продукція", цей вид продукції називають "виконані роботи та послуги".

Таким чином, продукція підприємства може складатися з готової продукції та виконаних робіт та послуг.

Усі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, паливо тощо, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво.

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі операції:

а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади;

б) зберігання продукції на складах підприємства;

в) відпуск продукції на місці одногороднім і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;

г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та ін.;

д) реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

Готова продукція оформлюється здавальною накладною і передається на склад. На невеликих підприємствах готова продукція прямо з виробництва, проминувши склад, відвантажується покупцям. **Виконані роботи та послуги оформлюються приймально-здавальним актом.**

На складі готова продукція обліковується в кількісному виразі за її видами на картках або в книгах складського обліку. В картці або книзі визначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю. Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу. В картках або книгах складського обліку робляться записи про надходження та відпуск готової продукції і щоденно виводяться її залишки. Рух первинних документів з обліку готової продукції наведено на схемі 6.2.

На підставі здавальних накладних, що виписуються у двох примірниках, складається відомість випуску продукції. **Оцінка** у звітному періоді може здійснюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами з деяким відхиленням від фактичної собівартості. Наприкінці місяця обов'язковою умовою є облік готової продукції за фактичною собівартістю (визначається за даними аналітичного обліку затрат на виробництво).

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості готової продукції за обліковими цінами (при списанні з рахунка № 26 "Готова продукція") визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Рівень (відсоток) відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень з продукції, що надійшла на склад із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами. **Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається записом:**

Дебет рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції (рах. № 20 "Виробничі запаси", 90 "Собівартість реалізації" та ін.).

Кредит рахунка № 26 "Готова продукція".

Зі складу до бухгалтерії передаються прибуткові та витратні документи за реєстром під розписку бухгалтеру.

Для синтетичного обліку готової продукції призначено активний рахунок № 26 "Готова продукція". На дебеті цього рахунка відображається надходження готової продукції власного виробництва на склад за фактичною виробничою собівартістю; на кредиті – відпуск готової продукції за фактичною виробничою собівартістю. **Залишок є тільки дебетовим** і

показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

Якщо готова продукція даного виробництва повністю спрямовується для використання на самому підприємстві, то на рахунку № 26 "Готова продукція" вона може не оприбутковуватися, а враховуватися на субрахунку № 201 "Сировина і матеріали" або інших залежно від призначення цієї продукції.

Сільськогосподарські підприємства враховують рух продукції рослинництва, скотарства та переробки протягом року за плановою виробничою собівартістю готової продукції, яку в кінці звітного періоду доводять до фактичної собівартості. Для обліку **призначено рах. № 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"**.

На рахунку № 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" **обліковують продукцію, одержану від власних** рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); **продукцію**, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми, для виробництва кормів у кормоцехах; **продукцію**, яка вирощена для годівлі худоби, **наприклад** зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій, насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Для правильного визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції, виконання робіт та послуг **доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва**, тобто незакінчену обробкою продукцію в процесі виробництва.

Узгодженість рахунків обліку готової продукції

План рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
05 "Матеріали"	201 "Сировина і матеріали"
20 "Основне виробництво" 23 "Допоміжні виробництва" 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства"	23 "Виробництво"
21 "Напівфабрикати власного виробництва"	25 "Напівфабрикати"

25 "Загальновиробничі витрати" 24 "Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання"	91 "Загальновиробничі витрати"
26 "Загальногосподарські витрати" 44 "Витрати обігу"	92 "Адміністративні витрати"
40 "Готова продукція"	26 "Готова продукція" 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
41 "Товари"	28 "Товари"
46 "Реалізація" (дебет)	90 "Собівартість реалізації"
46 "Реалізація" (кредит)	70 "Доходи від реалізації"
80 "Прибутки і збитки"	79 "Фінансові результати"

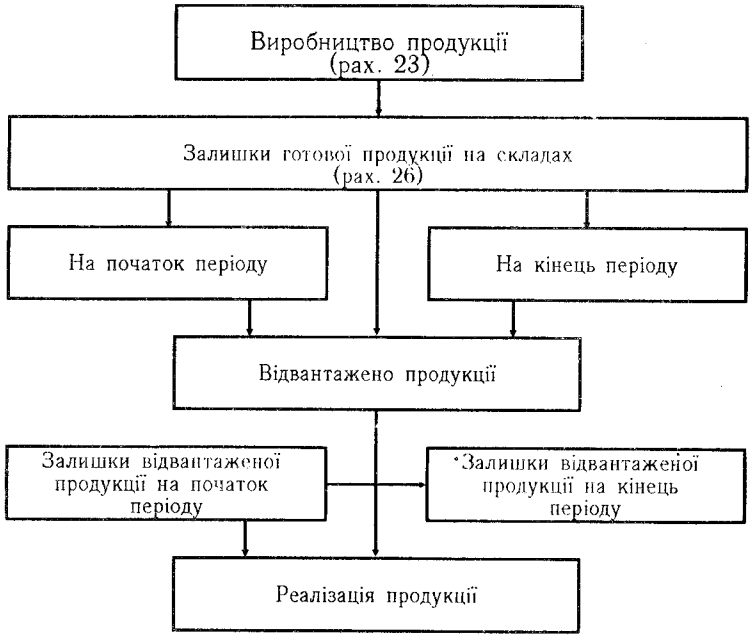


Схема 6.1. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції.

У таблиці 6.1 наведена кореспонденція рахунків готової продукції.

Таблиця 6.1

6.1а. Кореспонденція рахунків з обліку готової продукції (рах. № 26, 27)

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Оприбуткована готова продукція, випущена основними і допоміжними цехами; напівфабрикати власного виробництва, продукція обслуговуючих виробництв і господарств, призначена для реалізації	40	20, 23, 21, 29	26	23, 25
	Передана на склад продукція, одержана від сільськогосподарського виробництва (рослинництва, підрозділів та ін.)	40	20	27	23
2.	Здійснена дооцінка готової продукції	40	14	26	423
3.	Здійснена уцінка готової продукції	14	40	946	26
4.	Готова продукція, використана для власних потреб підприємства, переводиться до складу матеріалів	20, 26	40	23, 94	26
5.	Готова продукція, використана для внутрішніх потреб основних і допоміжних цехів, для загальновиробничих і господарських потреб	20, 23, 25, 26	40	23, 91, 92	26
6.	Списана виробнича собівартість реалізованої продукції	46	40	90	26
7.	Готова продукція, передана безкоштовно іншим підприємствам, інтернатам та ін.	88	40	90	26
8.	Втрати готової продукції (при стихійному лихові, некомпенсованому – пожежах, аваріях тощо)	80	40	99	26
9.	Виготовлені і передані на склад напівфабрикати	21	20	25	23
10.	Передані на склад готової продукції напівфабрикати, призначені для реалізації	40	21	26	25
11.	Витрати списуються на рах..79	–	–	79	90, 92, 94, 99

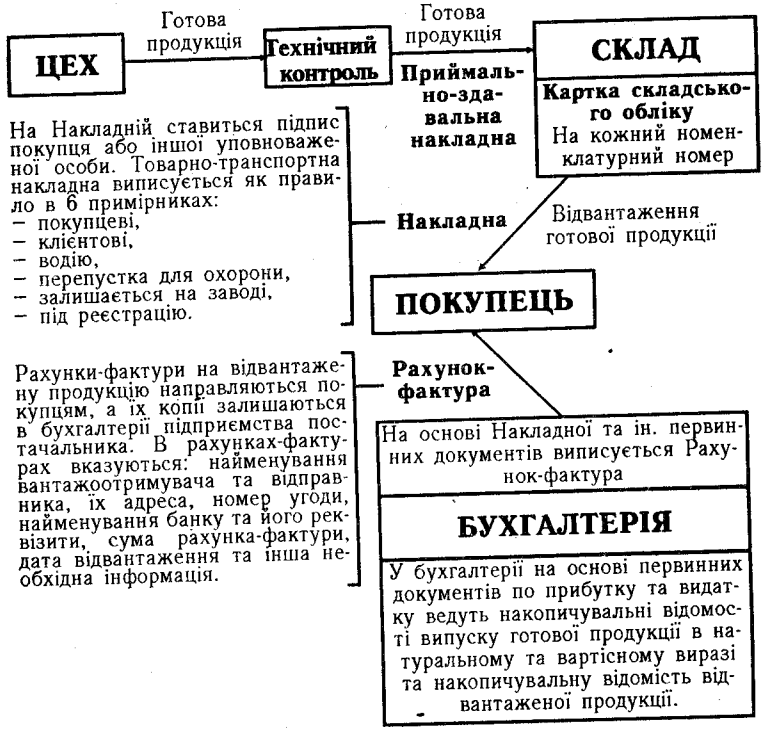


Схема 6.2. Рух первинних документів з обліку готової продукції.

6.2. Облік реалізації готової продукції (робіт, послуг) (рах. № 90, 93, 70, 79)

Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцеві (замовникові) пред'явлені розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами (покупцеві, замовникові) вважаються документи з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків.

Якщо покупець (замовник) за умовами договору одержує продукцію безпосередньо на підприємстві-виготовлювачі, то така **продукція вважається реалізованою після видачі і відповідного оформлення документами та пред'явлення покупцеві-замовникові розрахункових документів.**

Реалізованою вважається також продукція, за яку підприємство-продавець одержало плату або авансові платежі.

На схемі 6.2 відображено рух готової продукції та її реалізації на підприємстві-виготовлювачі.

До введення національних стандартів бухгалтерського обліку реалізація продукції здійснювалась на рахунку № 46 "Реалізація", **на дебеті якого відображалася** собівартість реалізованої продукції, податок на додану вартість, акцизний збір, позавиробничі витрати, тобто – **повна собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). На кредиті рахунка № 46** "Реалізація" відображалася сума (за методом нарахування) відвантаженої до реалізації готової продукції (робіт, послуг) або інша сума, еквівалентна сумі продажу (вексель, боргове зобов'язання тощо).

Підприємства, що здійснюють свою діяльність у сферах торгівлі та громадського харчування, де розрахунки за товари і продукцію здійснюються готівкою, валовий дохід від реалізації визначають у міру одержання готівки.

Перехід на визначення результатів реалізації за методом нарахування наближає застосовувану в Україні систему обліку і статистики до загальновизнаної у міжнародній практиці.

Таким чином, **реалізованою продукцією** (роботами, послугами) **вважається** продажна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), зазначеної в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах, або продажна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), зарахована як платіж на рахунки підприємства в установах банків.

Згідно з таким трактуванням у поняття "реалізована продукція" внесено зміни до обліку реалізованої продукції.

У зв'язку із введенням нового Плану рахунків рахунок № 46 "Реалізація" не використовується і в Плані рахунків не передбачений.

Для відображення собівартості реалізованої продукції введено активний рахунок № 90 "Собівартість реалізації", який наприкінці звітного періоду списується в дебет рахунка № 79 "Фінансові результати". Для відображення податків на додану вартість, акцизного збору використовується рахунок № 70 "Доходи від реалізації" (в дебет рахунка). Витрати на збут (рах. № 93) списуються на зменшення фінансових результатів – **в дебет рахунка**

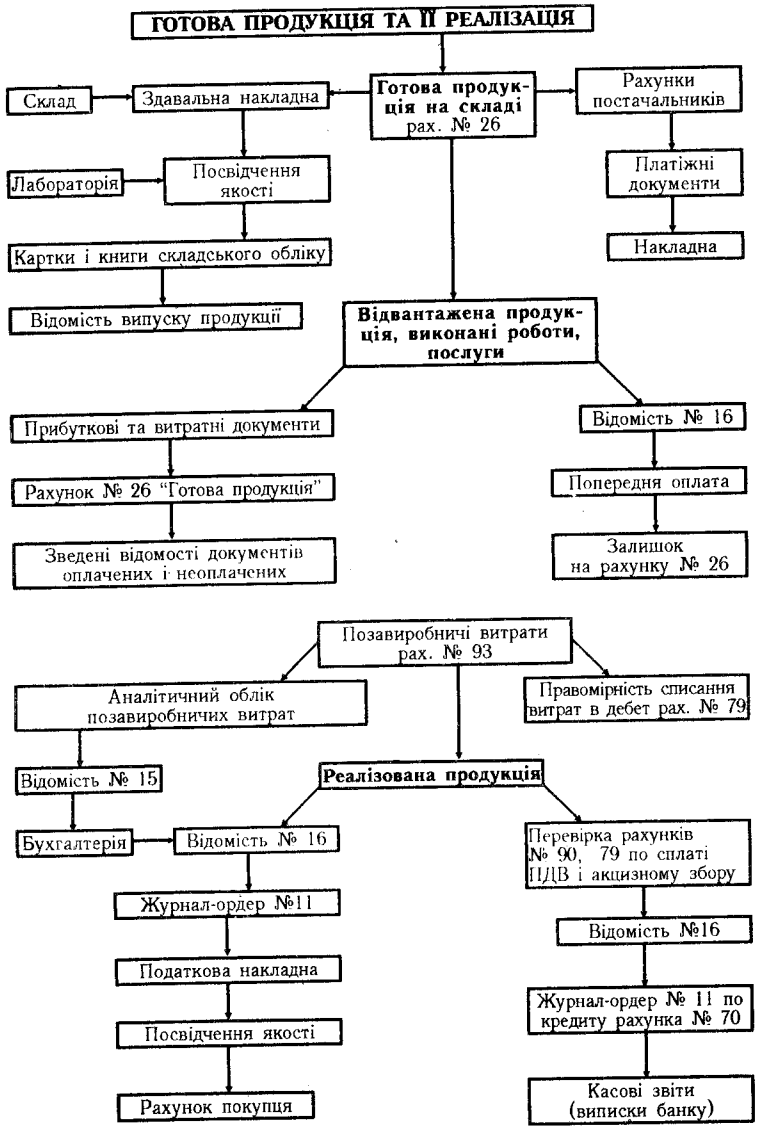


Схема 6.2. Рух готової продукції та її продажу.

№ 79 "Фінансові результати". Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображаються **на кредиті рахунка № 70 "Доходи від реалізації"**, субрахунок № 701 "Доходи від реалізації готової продукції". Для отримання фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) **наприкінці звітного періоду одержане сальдо на рах. № 70** "Доходи від реалізації" **списуємо на активно-пасивний рахунок № 79 "Фінансові результати"**.

У зв'язку з реалізацією продукції підприємство здійснює витрати, пов'язані з вивезенням цієї продукції своїм транспортом. Ці витрати відносяться за рахунок підприємства і включаються до складу витрат, на збут. **Вивезення відвантаженої продукції** можливе також і **транспортом сторонньої організації. Запис в обліку** такий:

Дебет рахунка № 93 "Витрати на збут"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Рахунок № 93 "Витрати на збут" призначений для обліку інформації про витрати, пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг).

До позавиробничих витрат відносяться:

– **витрати** на здійснення складських, вантажно-розвантажувальних, пакувальних і страхових операцій постачальника, які включаються до ціни продукції відповідно до базису поставки, передбаченого договором;

– **витрати** на рекламу і попередню підготовку товарів;

– **витрати** на оплату транспортно-експедиційних, страхових і посередницьких послуг, вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін, на оплату експортного мита і митних зборів та ін.

До витрат на рекламу відносяться:

– **розробка й видання рекламних виробів** (ілюстрованих прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листівок та ін.);

– **реклама** в засобах масової інформації (об'яви в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на світову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу;

– **розробка і виготовлення ескізів**, етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки;

– **придбання**, виготовлення, копіювання, дублювання, демонстрація рекламних кіно-, відео- і діафільмів;

– **відшкодування витрат** на участь у виставках, ярмарках, вартість безкоштовно переданих зразків і моделей на представницькі потреби, організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів (включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу) у розмірі до 2% від обсягу реалізації продукції (робіт, послуг) за оподатковуваний період і в цілому за рік.

Аналітичний облік позавиробничих витрат ведеться у відомості № 15 за такими статтями:

– **витрати на зберігання**, завантаження, розвантаження і затарювання продукції;

– **витрати**, пов'язані з транспортуванням продукції;

– **витрати на сплату мита**;

– **витрати на рекламу** і передпродажну підготовку товарів;

– **інші витрати**, пов'язані з реалізацією продукції.

Позавиробничі витрати відображаються в обліку в кореспонденції з такими рахунками:

Дебет рахунка № 93 "Витрати на збут"

Кредит рахунка № 201 "Сировина і матеріали"

Кредит рахунка № 66 "Розрахунки по оплаті праці"

Кредит рахунка № 65 "Розрахунки по страхуванню"

Кредит субрахунка № 372 "Розрахунки з підзвітними особами"

Кредит рахунка № 68 "Розрахунки за іншими операціями" та ін.

Позавиробничі витрати, враховані на дебеті рахунка № 93, щомісяця списуються у частці реалізації продукції в дебет рахунка № 79 "Фінансові результати" записом:

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"

Кредит рахунка № 93 "Витрати на збут".

На відповідному субрахунку рахунка № 93 "Витрати на збут" відображаються витрати на упаковку та транспортування відвантаженої продукції, що відшкодовується покупцями, а також оплата доставки продукції до станції або аеропорту призначення. Якщо ж оплата такої доставки включена до ціни продукції, то вона відшкодовується постачальникові в складі вартості відвантаженої продукції.

На рахунку № 79 "Фінансові результати" узагальнюється інформація про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

На кредиті рахунка № 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, записом:

1) Дебет рахунків

44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
49 "Страхові резерви"
70 "Доходи від реалізації"
71 "Інший операційний дохід"
72 "Дохід від участі в капіталі"
73 "Інші фінансові доходи"
74 "Інші доходи"
75 "Надзвичайні доходи"
98 "Податки на прибуток"

Кредит рахунка №
79 "Фінансові результати"
2) Дебет рахунка №
79 "Фінансові результати"
Кредит рахунків №
23 "Виробництво"
26 "Готова продукція"
44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
49 "Страхові резерви"
70 "Доходи від реалізації"
80 "Матеріальні витрати"
81 "Витрати на оплату праці"
82 "Відшкодування на соціальні заходи"
83 "Амортизація"
84 "Інші операційні витрати"
85 "Інші затрати"
90 "Собівартість реалізації"
92 "Адміністративні витрати"
93 "Витрати на збут"
94 "Інші витрати операційної діяльності"
95 "Фінансові витрати"
96 "Втрати від участі в капіталі"
97 "Інші витрати"
98 "Податки на прибуток"
99 "Надзвичайні витрати".

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції цукрового буряку наведена у таблиці 6.2 і 6.3.

Таблиця 6.2

6.2а. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції (робіт, послуг) (рах. № 70, 79, 90)

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Оприбуткована готова продукція з виробництва за фактичною собівартістю	40	20, 23, 29	26, 27	23
2.	**І подія.** Відвантаження готової продукції за ціною продажу (різниця в ціні на суму ПДВ)	62 48 62	48 46 46	36	701

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4	5	6
3.	Нарахований ПДВ (податкові зобов'язання)	46	68	701	641
4.	Списана в реалізацію відвантажена продукція за фактичною собівартістю	46	40	901	26, 27
4а.	Списання в порядку закриття рах. № 90	–	–	791	901
5.	Результат від реалізації продукції (прибуток – збиток)	46 80	80 46	– –	– –
5а.	Списання у порядку закриття рах. № 70	–	–	701	791
6.	**ІІ подія.** Надходження коштів за реалізовану продукцію	51	62	311	36
7.	Податок на прибуток (нарахування)	81	68	981	641
8.	Перерахування до державного бюджету податку на прибуток і ПДВ Включення до фінансових результатів	68 –	51 –	641 791	311 981
	Облік реалізації при виконанні етапів незавершених робіт				
1.	Продажна вартість виконаних робіт, послуг, що вказана в оформлених для оплати покупцем (замовником) розрахункових документах	62	46	361	703
2.	Фактична собівартість виконаних робіт та послуг	46	23	903	23
3.	Нарахована сума ПДВ (податкові зобов'язання)	46	68	703	641
4.	Фінансовий результат від реалізації при виконанні етапів незавершених робіт: прибуток, збиток	46 80	80 46	– –	– –
5.	Фінансові результати	– –	– –	703 793	793 903
6.	Нарахування до Державного бюджету податку на прибуток	81	68	981	641
7	Надходження коштів на поточні рахунки в банках за виконані роботи та послуги, прийняті по Акту замовником	51	61	311	371
8.	По закінченні всіх робіт в цілому вартість оплачених раніше замовлених етапів робіт списується записом	61	62	371	361
9.	Включення до фінансових результатів	–	–	793	981

Таблиця 6.3

6.2б. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації цукрового буряку

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки			
		За Планом,що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
	І. Реалізація цукрового буряку в межах загальної квоти у бухгалтерському обліку сільськогосподарського підприємства				
1.	Відвантажено в реалізацію цукровий буряк за договірними цінами (сума включається до валових доходів)	62	46	361	701
2.	Списана фактична собівартість реалізованого цукрового буряку	46	40	901	26
3.	Списана на зменшення доходу від реалізації сума ПДВ (розрахунки з податкових зобов'язань)	46	67-1	701	643
4.	Послуги автомобільного транспорту та тракторного парку по доставці цукрового буряку на цукровий завод і відшкодування їх цукровим заводом обліковуються як реалізація на сторону. При цьому вартість послуг за договірними цінами з урахуванням ПДВ	62	46	361	70
	– собівартість наданих послуг	46	23	903	23
	– нарахований ПДВ (податкові зобов'язання)	67-1	68-1	643	641
5.	Вартість насіння цукрового буряку, паливно-мастильних матеріалів, мінеральних добрив, гербіцидів, одержаних від цукрового заводу в рахунок авансу при розрахунках із заводом за зданий цукровий буряк	61	62	371	361
6.	Одержані від цукрового заводу цукор, меляса, жом	40	60	26	631

Продовження таблиці 6.3

1	2	3	4	5	6
	– насіння (сума включається до валових витрат, рах. № 18)	10	60	208	631
	– розрахунки з ПДВ (податковий кредит)	68-1	60	644	631
	– зарахування вартості цукру, меляси, жому в рахунок оплати за зданий цукровий буряк	60	62	631	361
7	Надходження коштів від цукрового заводу	51	62	311	361
	ІІ. Облік цукрового буряку, зданого понад загальну квоту для переробки на давальницьких умовах, їх переробки та одержання готової продукції				
1	Вартість зданого для переробки цукрового буряку за плановою собівартістю, яка наприкінці року коригується до фактичної	46	40	901	26
	Одночасно. Вартість цього буряку за договірною ціною на цукровий буряк, зданий у межах загальної квоти	20 (за субрахунками)	46	23	701
2.	Вартість доставки цукрового буряку власним транспортом	20	23	23	23
	– найманим транспортом	20	60	23	631
	– на суму ПДВ	68	60	644	631
3	Вартість переробки, пред'явлена цукровим заводом	20-3	60	23	631
	– на суму ПДВ	68	60	644	631
4	Вартість належних господарству із переробленої на давальницьких умовах сировини цукру, меляси, жому за фактичною собівартістю (на відповідних аналітичних рахунках) (на цукровому заводі на відповідальному зберіганні)	40 або 10	20-3 20-3	26 208	23 23
5.	При розрахунках з цукровим заводом за переробку цукрової сировини на давальницьких умовах цукром або мелясою за фактичною собівартістю	46	40	90	26
	– вартість цієї продукції за договірними цінами, включаючи ПДВ	60	46	63	701

Закінчення таблиці 6.3

1	2	3	4	5	6
	– сума ПДВ (розрахунки по податкових зобов'язаннях)	46	68	70	641
6.	При розрахунках із цукровим заводом за послуги, пов'язані з переробкою цукрової сировини на давальницьких умовах, грішми	60	51	631	311
7	Реалізація цукру та меляси на сторону у бухгалтерському обліку відображається в установленому порядку.				

6.3. Облік товарів. Торгова націнка (рах. № 28)

Облік товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу, **ведеться на рахунку № 28 "Товари"**. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування.

Рахунок № 28 "Товари" на промислових та інших виробничих підприємствах застосовується для будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо. **На рахунку № 28 "Товари" постачальницькі, збутові, торгові підприємства ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва**, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потребі і облік якої ведеться **на рахунку № 11 "Інші необоротні матеріальні активи" чи № 20 "Виробничі запаси".**

Рахунок № 28 "Товари" має такі субрахунки:

№ 281 "Товари на складі"
№ 282 "Товари в торгівлі"
№ 283 "Товари на комісії"
№ 284 "Тара під товарами"
№ 285 "Торгова націнка".

Торговельні підприємства облік тари можуть вести за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. **Різниця між цінами на придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок № 285 "Торгова націнка".**

Торгова націнка – це різниця між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. **Використовують субрахунок № 285 "Торгова націнка" торговельні, постачальницькі та збутові підприємства.**

Збільшення суми торгових націнок:

Дебет рахунка № 282 "Товари в торгівлі"
Кредит субрахунка № 285 "Торгова націнка"

Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари:

Дебет субрахунка № 285 "Товарна націнка"
Кредит субрахунка № 281 "Товари на складі" і
Кредит субрахунка № 282 "Товари в торгівлі".

Сальдо за всіма субрахунками рахунка № 28 "Товари" включається у звітність у згорнутому вигляді. **Фінансові результати від реалізації товарів одержуємо на рахунку № 79 "Фінансові результати"**, використовуючи субрахунок **№ 702 "Дохід від реалізації товарів" і субрахунок № 902 "Собівартість реалізованих товарів".**

На суму кредитового сальдо на субрахунку № 702 "Дохід від реалізації товарів":

Дебет субрахунка № 702 "Дохід від реалізації товарів"
Кредит рахунка № 79 "Фінансові результати".

На суму дебетового сальдо на субрахунку № 702 "Дохід від реалізації товарів":

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"
Кредит субрахунка № 702 "Дохід від реалізації товарів".

Собівартість реалізованих товарів:

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"
Кредит субрахунка № 902 "Собівартість реалізованих товарів".

Торгова діяльність здійснюється у сфері оптової, роздрібної торгівлі, а також у торгово-виробничій (громадського харчування) сфері.

Оптова торгівля передбачає діяльність, пов'язану з придбанням та відповідною підготовкою товарів для наступної їх реалізації підприємством роздрібної торгівлі або іншим суб'єктом підприємницької діяльності.

Роздрібна торгівля – діяльність по продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого, некомерційного використання. Роздрібний продаж товарів здійснюється в основному за готівкові розрахунки населенню з використанням електронних касових апаратів та товарно-касових книг.

Синтетичний облік надходження і наявності товарів підприємства оптової торгівлі можуть вести як за купівельними, так і за продажними цінами на дебеті рахунка № 28 "Товари", а списування (продаж) – на кредиті цього рахунка.

В оптовій торгівлі (обминаючи бази і склади оптового підприємства) можлива реалізація товарів транзитом за участю оптового підприємства у розрахунках за товари як з постачальниками, так і з покупцями.

Облік з транзитною реалізацією товарів аналогічний обліку реалізації товарів зі складів лише з тією різницею, що придбання і відвантаження товарів покупцям відображається одночасно, обминаючи рахунок № 28 "Товари".

Такий вид реалізації значно прискорює їх рух до споживачів і сприяє зменшенню витрат обігу оптових баз і складів, пов'язаних з вивантаженням, складуванням, зберіганням товарів тощо.

Підставою для відображення одержаних товарів у Книзі обліку придбання товарів (робіт, послуг) є **податкова накладна**, оформлена відповідно до Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України № 165 від 30.05.97 р.

Витрати, пов'язані з організацією торгової діяльності підприємства, з придбанням, доставкою, зберіганням товарів та їх продажем, називаються витратами обігу, для обліку яких використовувався за Планом рахунків, що діяв до 2000 р. синтетичний рахунок № 44 "Витрати обігу", **за новим Планом рахунків: № 92** "Адміністративні витрати", **№ 93** "Витрати на збут", **№ 94** "Інші операційні витрати", **які наприкінці місяця списуються в дебет рахунка № 79 "Фінансові результати". На дебеті цих рахунків** відображається сума всіх здійснених або нарахованих витрат поточного місяця, **а на кредиті – списання цих витрат.**

Для аналітичного обліку витрат обігу складається спеціальна Відомість, у якій для кожної статті передбачена окрема графа. Відкривається Відомість щомісяця або на рік.

Особливістю обліку витрат обігу є те, що на рахунках № 92, 93, 94 відображаються тільки ті витрати, які відносяться до звітного місяця незалежно від їх оплати.

Витрати, які відображаються на дебеті рахунка № 39 "Витрати майбутніх періодів" (витрати на передплату преси, орендна плата, абонентська плата за телефон тощо), **списуються щомісяця з кредиту цього рахунка в дебет рахунків № 91, 92, 93, 94**.

На дебеті рахунків № 92, 93, 94 протягом місяця накопичуються витрати, як ті, що відносяться до реалізованих

товарів, так і інші операційні витрати: витрати на дослідження і розробки; собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні борги; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі і втрати від псування цінностей; визначені пені, штрафи, неустойки; інші витрати операційної діяльності.

До витрат, що підлягають розподілу, відносяться:

1) витрати на перевезення;

2) витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів;

3) проценти за кредит.

У податковому обліку сума будь-яких витрат, здійснених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням торгової діяльності, включаються до складу валових витрат повністю.

Бухгалтерський облік у торгівлі будується таким чином, щоб дані синтетичного й аналітичного обліків могли бути широко використані як для оперативного обліку, так і для статистичної звітності. **Основою для побудови обліку є первинна документація**, для одержання товарів – Товарно-транспортна накладна, Рахунок-фактура (на підставі договорів з покупцями). Вантажну квитанцію виписують на прийняття товару залізницею або водним транспортом. При здачі товару на склад виписують Накладну. Для оприбуткування товарів від постачальників (місцевих, іногородніх) основним документом є Рахунок-фактура.

Дані всіх прибуткових й витратних документів в міру їх надходження записуються матеріально відповідальними особами до товарних звітів. **Мета** – шляхом групування первинних документів і записів їх в одному зведеному документі **наглядно відобразити рух товарів** у кожної матеріально відповідальної особи за визначений проміжок часу **і визначити залишок товарів на визначену дату**:

1) **залишок на початок дня** по кожному виду товарів;

2) **у прибутковій частині звіту** записується окремо кожний прибутковий документ і визначається загальний підсумок прибутку;

3) **у витратній частині товарного звіту** записується щоденний продаж за готівку і відраховується загальний підсумок витрат, а потім відраховується сальдо. За умови виявлення нестач складається акт, на підставі якого банк приймає відмову від акцепту рахунка.

На складах ведеться аналітичний облік товарів матеріально відповідальними особами на картках складського обліку або за допомогою електронно-обчислювальних машин.

У постачальницько-збутовій сфері, на оптових складах товари в обліку відображаються або за роздрібними цінами

або за купівельною вартістю, а різниця між купівельною та роздрібною вартістю обліковується окремо.

На підприємствах громадського харчування і роздрібної торгівлі товари в обліку відображаються за роздрібними (продажними) цінами.

Облік товарів за цінами продажу означає, що постачальникові оплачуються товари за цінами їх подальшої реалізації за мінусом торгової націнки. **Торгові націнки (знижки) обліковувалися** на рахунку № 42 "Торгова націнка" за Планом рахунків, що діяв до 2000 р., **за новим Планом рахунків – на субрахунку № 285 "Торгова націнка"**.

На підприємствах громадського харчування на субрахунку № 285 "Торгова націнка" враховуються суми торгових знижок та націнок на продукти харчування і товари, що знаходяться в коморах, буфетах, на кухні, а також суми націнок, які додаються в установленому розмірі до вартості кухонної та буфетної продукції за продажними цінами.

Реалізація товарів у роздрібних підприємствах здійснюється за готівку. Розмір реалізації визначається сумою виручки, тобто сумою готівки, що надійшла до каси.

Виручка від реалізації щоденно здається торговельними підприємствами до банку. Таким чином через роздрібний товарообіг грошові кошти, що перебувають в обігу, повертаються до каси банку.

За Планом рахунків, що діяв до 2000 р., **рахунок № 42** "Торгова націнка" кредитувався при оприбуткуванні товарів на суми торгових та додаткових націнок, а дебетувався – на суми торгових та додаткових знижок по товарах реалізованих, відпущених або списаних внаслідок природного убутку, браку, псування, нестачі та ін.

Діючий субрахунок № 285 "Торгова націнка" згідно з новим Планом рахунків став регулюючим субрахунком до рахунка № 28 "Товари". В результаті **реалізовані товари списуються з кредиту рахунка № 28 "Товари" в дебет рахунка № 90 "Собівартість реалізації"** за собівартістю їх реалізації.

Податок на додану вартість включається до ціни товару.

Бухгалтерія паралельно із складським обліком товарів за назвою, сортом, кількістю та ціною веде облік за трьома показниками – кількістю, ціною та загальною сумою.

1. Надходження товарів на склади підприємства:

Дебет рахунка № 28 "Товари"

Дебет субрахунка № 644 "Податковий кредит" на суму ПДВ

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"

2. Висунута претензія постачальникам:

Дебет рахунка № 374 "Розрахунки за претензіями"

Кредит рахунка № 28 "Товари".

3. Надходження товарів за висунуті претензії:

Дебет рахунка № 28 "Товари"

Кредит рахунка № 374 "Розрахунки за претензіями"

Оплата товарів, що надійшли на склади підприємства (за продажними цінами):

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"

Кредит рахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит рахунка № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті".

При обліку товарів за цінами реалізації (продажними) запис на величину торгової націнки за Планом, що діяв до 2000 р.:

Дебет рахунка № 41 "Товари"

Кредит рахунка № 42 "Торгова націнка".

За новим Планом (різниця між продажною і первісною вартістю товару з урахуванням витрат на придбання):

Дебет субрахунка № 282 "Товари в торгівлі"

Кредит субрахунка № 285 "Торгова націнка"

Транспортні та інші витрати, пов'язані з придбанням та реалізацією товарів:

Дебет рахунків № 92 "Адміністративні витрати", № 93 "Витрати на збут", № 94 "Інші операційні витрати"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"

Кредит рахунка № 372 "Розрахунки з підзвітними особами" та ін.

У таблиці 6.4 наведено кореспонденцію рахунків з обліку товарів у оптовій і роздрібній торгівлі.

Таблиця 6.4

6.4. Кореспонденція рахунків з обліку товарів

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	**В оптовій торгівлі** одержані товари від вітчизняних постачальників і оприбуткові без ПДВ	41	60	281	631
2.	Податковий кредит з ПДВ	68	60	644	631

Продовження таблиці 6.4

1	2	3	4	5	6
3.	Здійснено оплату постачальнику за отримані товари	60	51	631	311
4	Реалізовані товари за продажними цінами	62	46	361	702
5.	Списується собівартість реалізованих товарів (купівельна вартість товарів)	46	41	902	281
6.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	46	68	702	641
7.	Перераховано ПДВ	68	51	641	311
8.	Надійшли кошти за реалізовані товари	51	62	311	361
9.	Витрати обігу (адміністративні витрати, витрати на збут)	44	70, 69, 43	92, 93	66, 65
10.	Списуються витрати обігу, збуту	80	44	791	92, 93, 94
11.	Закриття субрахунка "Доходи від реалізації товарів"	–	–	702	791
12.	Віднесення собівартості реалізованих товарів на зменшення фінансових результатів	–	–	791	902
	У роздрібній торгівлі				
1.	Передані товари зі складу у роздріб	41-2	41-1	282	281
2.	Встановлена торгова націнка	41-2	41-1	282	285
3.	Реалізовані товари за продажними цінами	50	46	30	702
4.	Списується собівартість реалізованих товарів	46	41	902 791	282 902
5.	Методом "Сторно" списується за розрахунками сума товарної націнки, що приходиться на реалізовані товари	80	42	282	285
6.	Розрахунки з податкових зобов'язань з ПДВ	46	68	702	641
7.	Списуються витрати обігу	80	44	791	92, 93, 94
8.	Закриття субрахунка "Доходи від реалізації товарів"	–	–	702	791
9.	Нарахований податок на прибуток і списаний на фінансові результати	81 80	68 81	981 791	641 981

Закінчення таблиці 6.4

1	2	3	4	5	6
10.	Відображений нерозподілений прибуток	80	98	791	441
	Інші операції **Списання нестач або порчі товарів та інших запасів (класу 2 "Запаси"):**				
1	Списані запаси внаслідок надзвичайних подій			991	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28
2.	Одержані відходи (запчастини, цегла, шкіри тощо) від списання запасів, знищених внаслідок надзвичайних подій			209	75
3.	Списання нестач запасів за їх балансовою вартістю			947	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28
4.	Списання суми уцінки запасів до чистої вартості їх реалізації			946	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28
5.	При встановленні винної особи сума, що належить відшкодуванню за її рахунок			375	716
6.	Податкові зобов'язання з ПДВ			716	643
7	Списання витрат внаслідок надзвичайних подій в порядку закриття рахунка			794	991
8.	Списання нестач і витрат від псування цінностей			791	947
9	Списання суми уцінки запасів у порядку закриття рахунка			791	946

6.5. Облік бартерних (товарообмінних) операцій

Бартерною угодою називають товарообмінну операцію, яка передбачає **передачу права власності на товари без платежу за участю грошових коштів** (тобто натуральний обмін).

Товарообмінні операції можуть бути одним з видів експортно-імпортних операцій.

Моментом реалізації у бартерних операціях є дата виконання експортної частини бартерного контракту, тобто дата відвантаження або передачі товарів іншому учасникові.

Бухгалтерський облік товарообмінних операцій здійснюється відповідно до листа Міністерства фінансів України № 18-4147 від 30.11.92 р.

Процес відображення господарських операцій в обліку може бути таким.

Варіант 1.

1. Реалізовані товари за контрактною вартістю (валовий дохід):

Дебет рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Кредит рахунка № 702 "Дохід від реалізації товарів"

У податковому обліку не відображаються:

а) Списана облікова вартість реалізованих товарів:

Дебет рахунка № 902 "Собівартість реалізованих товарів"

Кредит рахунка № 28 "Товари";

б) Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ:

Дебет рахунка № 702 "Дохід від реалізації товарів"

Кредит рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами", субрахунок № 643 "Податкові зобов'язання";

в) Облікова вартість реалізованих товарів списується на зменшення фінансових результатів:

Дебет субрахунка № 79 "Фінансові результати"

Кредит субрахунка № 902 "Собівартість реалізованих товарів";

г) Списування в порядку закриття рах. № 70

Дебет субрахунка № 702 "Дохід від реалізації товарів"

Кредит рахунка № 79 "Фінансові результати".

2. Оприбуткувані товари, відвантажені в рахунок бартерного контракту (валові витрати):

Дебет рахунка № 28 "Товари"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками":

а) До складу податкового кредиту включено суму ПДВ:

Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками і платежами", субрахунок № 644 "Податковий кредит"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

б) Проведено залік заборгованостей (у податковому обліку не відображаються):

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Кредит рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Варіант 2.

1. Оприбуткувані товари, отримані за бартерним контрактом (валовий дохід)

Дебет рахунка № 28 "Товари"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

У податковому обліку не відображаються:

а) Здійснені розрахунки з податкового кредиту (сума ПДВ):

Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками і платежами"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

б) Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ (сума ПДВ):

Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками і платежами", субрахунок № 643 "Податкові зобов'язання"

Кредит рахунка № 64 "Розрахунки з податками і платежами".

2. Реалізовані товари за контрактною вартістю (валові витрати):

Дебет рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Кредит субрахунка № 702 "Дохід від реалізації товарів".

У податковому обліку не відображаються:

а) Списана облікова вартість реалізованих товарів (без ПДВ):

Дебет субрахунка № 902 "Собівартість реалізованих товарів"

Кредит рахунка № 28 "Товари";

б) Проведені розрахунки за податковими зобов'язаннями:

Дебет субрахунка 702 "Дохід від реалізації товарів"

Кредит субрахунка № 643 "Податкові зобов'язання";

в) Сума ПДВ, включена до складу податкового кредиту:

Дебет рахунка № 64 "Розрахунки за податками і платежами", субрахунок № 644 "Податковий кредит"

Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

г) Облікова вартість реалізованих товарів списується на зменшення фінансових результатів:

Дебет субрах. № 79 "Фінансові результати"
Кредит субрах. № 902 "Собівартість реалізованих товарів";
д) Списування в порядку закриття рах. № 70
Дебет субрах. № 702 "Дохід від реалізації товарів"
Кредит рах. № 79 "Фінансові результати";
е) Проведено залік заборгованостей:
Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
Кредит рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Розділ 7. Облік цінних паперів (рах. № 34 (клас 3); 62 (клас 6))

Перехід до ринкової економіки в Україні тісно пов'язаний з процесом реформування власності, супроводженням структурною перебудовою економіки, механізму сучасного підприємства, формуванням розвиненої інфраструктури фінансового ринку, який би забезпечував вільний обіг коштів у формі цінних паперів.

Указом Президента **України № 142/97 від 14 лютого 1997 р. затверджено Положення** про державні комісії з цінних паперів і фондового ринку, яке значно розширює повноваження Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку. У попередньому Положенні, затвердженому Указом Президента від 12 червня 1995 р., нараховувалося лише 2 пункти прав, а в новому їх – 26. **Комісія стала державним органом, здатним здійснювати державне регулювання ринку цінних паперів, захищати права інвесторів,** координувати діяльність державних органів з питань функціонування в Україні ринку цінних паперів та їх похідних. Це можливо шляхом визначення обов'язкових нормативів, призупинення на термін до одного року розміщення й обігу цінних паперів у разі порушення законодавства, звернення до суду і арбітражного суду, проведення перевірок і ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єктів фондового ринку, накладання штрафних санкцій, іншими методами.

7.1. Види цінних паперів

Цінний папір – це грошовий документ, що засвідчує право володіння або відносини позики і визначає стосунки між особою, що випустила цей документ, і його власником.

До цінних паперів належать акції, облігації, зобов'язання Державної скарбниці, ощадні сертифікати, векселі, приватизаційні папери, національні лотереї.

Цінні папери являють собою засвідчене право володіння грошовими документами, що визначає відносини між юридичною особою, що випустила ці документи від свого імені (емітент), та їх власником (покупцем), і передбачають як правило виплату доходів у вигляді дивидентів відповідно до внесеної суми на розвиток виробництва, а також передавання грошових прав іншим особам (схеми 7.1, 7.2, 7.3).

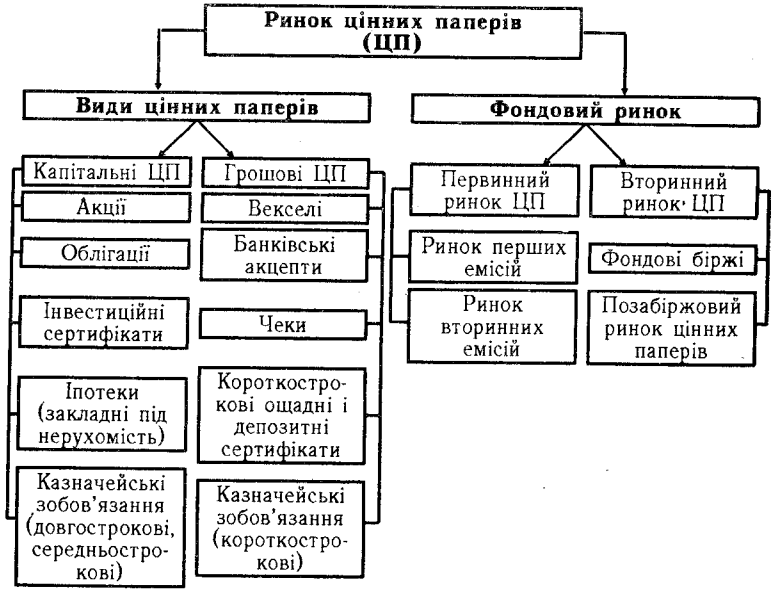


Схема 7.1. Види цінних паперів та їх фондовий ринок.

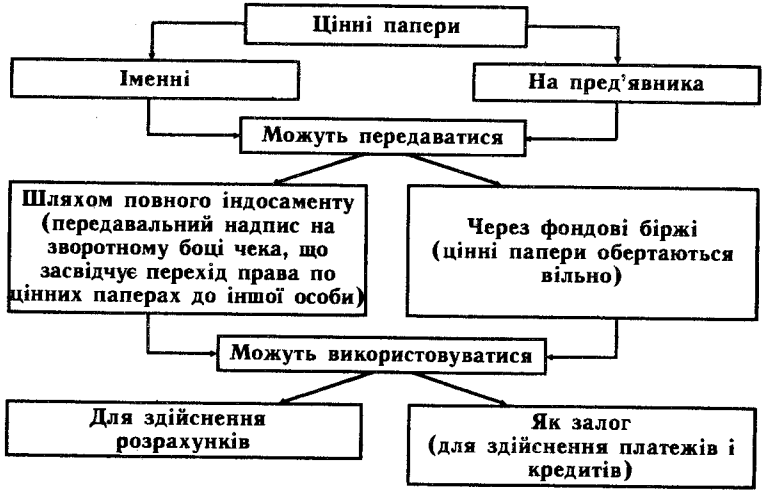


Схема 7.2. Передача і використання цінних паперів.

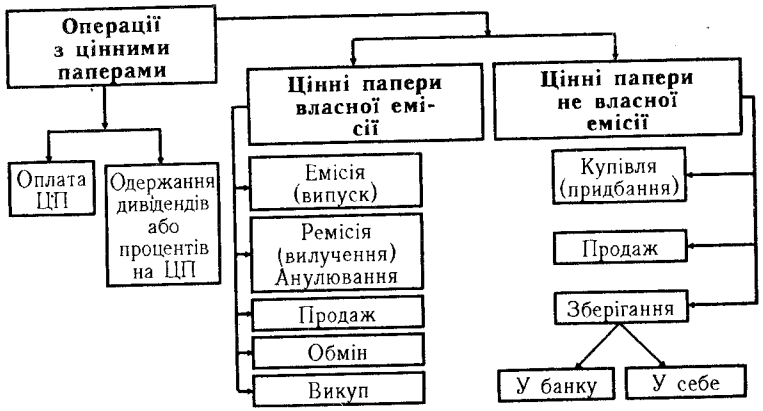


Схема 7.3. Типи операцій з цінними паперами.

7.2. Акції, облік акцій, нарахування і оподаткування дивідендів

Акція – це цінний папір без визначення строку обігу, який посвідчує внесення визначеного паю до Статутного фонду акціонерного товариства (компанії), дає право на участь в управлінні ним і на одержання частини прибутку у формі дивідендів, а також на участь у розподілі майна в разі ліквідації товариства (компанії). Повернення вкладених коштів акція не гарантує, вона не може бути пред'явлена підприємству з метою повернення коштів (крім випадку ліквідації). Якщо акціонер не задоволений прибутками, він може продати акції за ринковою вартістю.

На акції вказана її номінальна вартість, а продажна ціна називається її курсом.

Акції можуть бути іменними і на пред'явника, привілейованими і простими.

Привілейована акція дає власникові переважне право на одержання дивідендів, на пріоритетну участь у розподілі майна АТ у випадку його ліквідації, на фіксований у процентах до номінальної вартості щорічно сплачуваний дивіденд.

Власник привілейованої акції не володіє правом участі в управлінні, якщо це обумовлено у статуті АТ.

При голосуванні власники акцій мають стільки голосів, скільки у них є акцій. Контрольний пакет акцій – це кількість

акцій, що належить одному акціонерові, або частка акцій у загальній їх кількості.

Акція неподільна. Якщо одна й та ж акція (крім акцій трудового колективу) належить декільком особам, то всі вони визнаються одним держателем акції і можуть здійснювати свої права через одного з них або через загального представника.

Реквізити акції: фірмове найменування підприємства, що випустило акцію, його місцезнаходження, найменування цінного папера – "акція", її порядковий номер, дата випуску, категорія акції, її номінальна вартість, ім'я держателя (для іменної акції); розмір Статутного капіталу і кількість акцій для акціонерного товариства (на день випуску акцій); термін сплати дивідендів; підпис керівника підприємства або іншої уповноваженої на це особи.

Випуск акцій акціонерного товариства здійснюється в розмірі його Статутного капіталу на день випуску акцій (який зазначається в акції) або на всю вартість майна державного підприємства (у разі перетворення його на акціонерне товариство).

Додатковий випуск акцій акціонерним товариством можливий у випадках, коли всі раніше випущені акції повністю оплачені за вартістю не нижче номінальної. Забороняється випуск акцій для покриття збитків, пов'язаних з господарською діяльністю підприємств.

Відповідно до част. III ст. 22 Закону України від 9 липня 1996 р. «Про внесення змін до Закону України "Про цінні папери у фондовій біржі"» встановлено, що **реєстрація випуску акцій відкритих акціонерних товариств у процесі приватизації та інформації про їх випуск здійснюється:**

– **Державною комісією** з цінних паперів і фондового ринку, якщо сума випуску дорівнює або перевищує 21,5 млн гривень;

– **територіальними відділами Державної комісії** з цінних паперів і фондового ринку, якщо сума випуску цінних паперів не перевищує 21,5 млн гривень.

Акція є цінним папером без установленого строку обігу, що засвідчує дольову участь акціонера у Статутному капіталі Акціонерного товариства та підтверджує членство в ньому, як акціонерному товаристві і дає право на участь управління ним, а також у розподілі майна при його ліквідації. Акція є неподільною.

Розмір доходу (дивідендів) на акцію встановлюється загальними зборами акціонерів після закінчення фінансового року і виплачується за рахунок прибутку, який залишається у

розпорядженні Акціонерного товариства після сплати встановлених законодавством податків та інших платежів.

Акція передається Акціонерним товариством у власність акціонеру після повної оплати її вартості. Акціонерне товариство не видає дублікатів і не замінює втрачених акцій.

Володіння акцією дає право власнику на одержання частини прибутку Акціонерного товариства у вигляді дивідендів.

При виплаті дивідендів за поточний фінансовий період Акціонерне товариство, що виплачує дивіденди, робить відповідну відмітку.

Дивіденди виплачуються два рази на рік. За період півріччя та після закінчення року – через 20 днів після зборів акціонерів.

Акціонери акціонерного товариства мають переважне право на придбання його акцій наступних емісій.

У випадку продажу, обміну акцій на інше майно, передачі їх третій особі, подарунку чи передачі у спадщину з переходом усіх прав і обов'язків члена акціонерного товариства до спадкоємця або правонаступника у бланку Акції мають бути такі дані:

Акція придбана у власність (найменування нового власника) М. П. (підпис попереднього власника). Зареєстровано товариством "_____" _____ 2000 р. Керівник Обліковець М. П.

У Акції вказуються періоди виплати дивідендів; Дата виплати дивідендів.

Сертифікат акцій засвідчує дольову участь акціонерів у Статутному капіталі акціонерного товариства та підтверджує членство в ньому, а також розподілі майна при його ліквідації.

Розмір доходу (дивідендів) на сертифікат акції встановлюється загальними зборами акціонерів після закінчення фінансового року і виплачується за рахунок прибутку, який залишається у розпорядженні акціонерного товариства після сплати встановлених законодавством податків та інших платежів.

Сертифікат акцій передається Акціонерним товариством у власність акціонеру після повної оплати її вартості. Страхова компанія не видає дублікатів і не замінює втрачених сертифікатів акцій.

Володіння сертифікатом акцій дає право власнику на одержання частини прибутку у вигляді дивідендів.

Власник сертифіката (акціонер) має право:

– брати участь у зборах акціонерів товариства особисто або через представника чи делегувати свої права правлінню;

– продати, обміняти сертифікат акцій на інше майно, передати їх третій особі, подарувати чи передати у спадщину

з переходом усіх прав та обов'язків члена Акціонерного товариства до спадкоємця або правонаступника;

– реалізувати власні сертифікати на фондовому ринку іншим юридичним чи фізичним особам за ринковою ціною, що складається в результаті біржового котирування акції.

Акціонери акціонерного товариства мають право придбати в межах встановленої квоти у переважному порядку додатково випущені сертифікати акцій або акції.

Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила **"Положення про придбання, реалізацію та анулювання акціонерними товариствами власних акцій"** № 42 від 19.04.2000 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 травня 2000 р. за № 273/4494.

1. Загальні положення.

Положенням про придбання, реалізацію та анулювання акціонерними товариствами власних акцій (далі – Положення) визначає вимоги до порядку придбання, реалізації та анулювання відкритими та закритими акціонерними товариствами власних акцій.

Товариство не має права:

– здійснювати придбання власних акцій до повної оплати всіх раніше випущених акцій;

– приймати рішення про зменшення статутного фонду товариства шляхом придбання частини акцій з метою їх анулювання, якщо сумарна номінальна вартість акцій, що залишиться в обігу, стане нижчою від мінімального розміру статутного фонду, передбаченого чинним законодавством, для акціонерних товариств на дату прийняття такого рішення.

Акції, придбані товариством, повинні бути реалізовані або анульовані у термін не більше одного року з моменту їх придбання. Протягом цього періоду розподіл прибутку, а також голосування і визначення кворуму на загальних зборах акціонерів проводиться без урахування придбаних товариством акцій.

Придбання та реалізація товариством власних акцій здійснюються на підставі цивільно-правових угод, які укладаються у письмовій формі відповідно до вимог, передбачених Цивільним кодексом Української РСР.

2. Придбання товариством власних акцій.

Товариство має право придбати в акціонерів (за їх згодою) оплачені ними акції для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анулювання.

Процедура придбання товариством власних акцій проходить за таким порядком:

– прийняття уповноваженим органом управління товариства рішення про придбання власних акцій;

– повідомлення товариством акціонерів стосовно рішення про придбання власних акцій;

– прийняття акціонерним товариством пропозицій від акціонерів щодо реалізації акцій;

– укладання цивільно-правових угод з придбання товариством власних акцій та їх виконання.

Уповноважений орган управління товариством – загальні збори акціонерів, якщо статутом не передано питання придбання акцій до компетенції іншого органу управління.

У рішенні про придбання акцій повинна бути визначена мета придбання акцій, тип та категорія акцій, їх кількість, ціна придбання, термін оплати та термін придбання, а також порядок та термін прийняття товариством пропозицій акціонерів щодо реалізації акцій, порядок вирішення спорів.

Не пізніше ніж за 30 днів до початку терміну, протягом якого буде здійснюватися придбання акцій, товариство зобов'язане повідомити про це акціонерів.

Повідомлення акціонерів здійснюється шляхом надання їм персонального письмового повідомлення, а також шляхом загального повідомлення передбаченим статутом способом.

Персональне та загальне повідомлення повинно містить відомості, зазначені в п. 2.3 цього Положення.

Кожний акціонер товариства, якщо уповноваженим органом товариства прийнято рішення про викуп акцій, має право реалізувати зазначені акції, а товариство зобов'язане придбати їх. Якщо загальна кількість акцій, запропонованих акціонерами до реалізації, перевищує кількість акцій, яку має намір придбати товариство, товариство здійснює придбання цілого числа акцій у кожного акціонера пропорційно його частці в загальному обсязі заявлених пропозицій.

Акціонер, який має намір реалізувати товариству належні йому акції, повинен протягом встановленого рішенням про придбання акцій терміну надати товариству письмову заяву про реалізацію акцій із зазначенням свого прізвища, ім'я та по батькові (найменування), місця проживання (місцезнаходження), кількості, типу та категорії акцій, запропонованих до реалізації.

Термін, протягом якого здійснюється прийняття товариством заяв на реалізацію акцій, встановлюється в рішенні про придбання акцій уповноваженим органом управління товариства.

Розрахунки за придбані товариством акції здійснюються на підставі цивільно-правових угод, які укладаються за підсумками прийняття пропозицій від акціонерів щодо реалізації акцій.

Ціна придбання акцій визначається в рішенні про придбання акцій органом управління товариства, уповноваженим приймати відповідне рішення.

Придбання акцій здійснюється товариством тільки за рахунок сум, що перевищують розмір статутного фонду.

Термін оплати акцій визначається в рішенні про придбання акцій органом управління товариства, уповноваженим приймати відповідне рішення.

3. Реалізація товариством власних акцій.

Реалізація товариством придбаних акцій здійснюється шляхом їх перепродажу або розповсюдження серед працівників товариства.

Реалізація товариством придбаних акцій здійснюється на підставі рішення уповноваженого органу управління товариства.

У рішенні про реалізацію акцій повинно бути визначено спосіб, порядок та умови реалізації товариством придбаних акцій.

Умови перепродажу придбаних товариством власних акцій керівнику і членам виконавчого органу товариства та розповсюдження акцій серед працівників товариства (у тому числі керівнику і членам виконавчого органу) повинні бути визначені відповідним рішенням загальних зборів акціонерів або ради (Спостережної ради) товариства.

Розповсюдження товариством придбаних акцій серед працівників полягає в укладанні й виконанні товариством цивільно-правових угод, за якими право власності на акції переходить до осіб, що перебувають з товариством у трудових відносинах на момент прийняття рішення про розповсюдження акцій.

4. Анулювання товариством власних акцій.

Після викупу акцій анулювання товариством придбаних акцій здійснюється на підставі рішення загальних зборів акціонерів товариства про зменшення статутного фонду шляхом зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості.

Анулювання акцій відбувається згідно з чинним законодавством.

Реєстрація випуску акцій у зв'язку з анулюванням проводиться відповідно до вимог чинного законодавства та нормативних актів Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Набрало чинності з 22.05.2000 р.

Особи, які бажають придбати акції, повинні внести на рахунок засновників не менше 10% вартості акцій, на які вони підписалися, після чого засновники дають їм письмове зобов'язання про продаж.

Якщо до закінчення терміну відкритої підписки (6 місяців) не вдалося покрити 60% акцій, акціонерне товариство вважається не заснованим. Особам, які підписалися на акції, повертаються внесені ними суми або

майно не пізніше 30 днів (оскільки наступає солідарна відповідальність).

У випадках, коли всі акції акціонерного товариства розподіляються між засновниками, останні повинні внести до дня скликання установчих зборів не менше **50%** номінальної вартості акцій.

Процес реалізації або анулювання акцій здійснюється у термін не більше 1 року після реєстрації акціонерного товариства.

Якщо у Статуті акціонерного товариства інші умови не передбачені, то **акціонер за час прострочки сплачує 10% річних від суми простроченого платежу.**

При несплаті протягом 3 місяців після встановленого терміну акціонерне товариство має право реалізувати ці акції у порядку, визначеному Статутом товариства.

Акціонер має право:

– **брати участь у зборах** акціонерів товариства особисто або через представника чи делегувати свої права правлінню;

– **продати, обміняти акції на інше майно**, передати їх третій особі, подарувати, чи передати у спадщину з переходом усіх прав та обов'язків члена товариства до спадкоємця або правонаступника;

– **реалізувати власні акції на фондовому ринку** іншим юридичним та фізичним особам за ринковою ціною, що склалася в результаті біржового котирування акції;

– **використовувати власні акції як заставу** чи платіжний засіб у відносинах з третіми фізичними та юридичними особами.

Власник іменної акції при використанні своїх прав обов'язково реєструється у книзі реєстрацій.

Установчі збори акціонерного товариства **провадяться у термін не пізніше двох місяців** після завершення підписки на акції. При порушенні цього терміну особи, що підписалися на акції, мають право вимагати повернення сплаченої частки за акції.

Збори засновників правомірні **при участі 60% осіб**, що підписалися на акції; у дочірніх акціонерних підприємствах – **3/4 голосів**.

Структура закритого акціонерного товариства наведена на схемі 7.4.

Справедливою вартістю цінних паперів є поточна ринкова вартість на фондовому ринку, за відсутності такої оцінки – експертна оцінка.

Оподаткування прибутковим податком при продажу акцій. Закон України "Про внесення змін до деяких

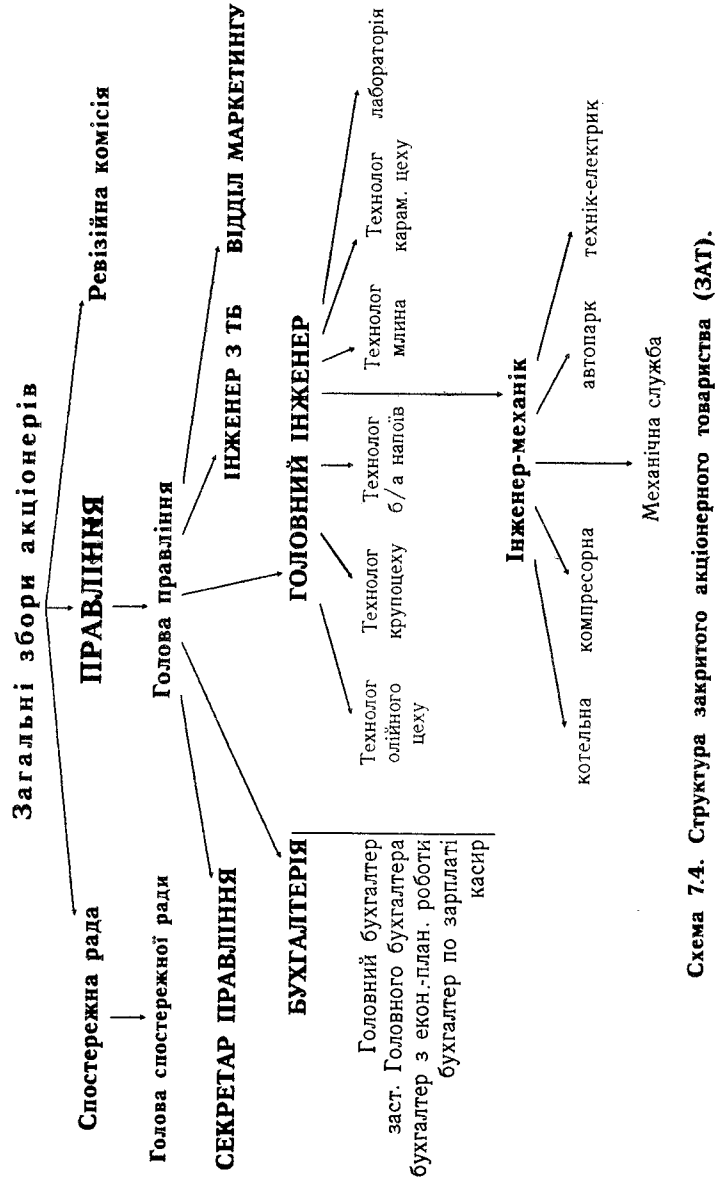


Схема 7.4. Структура закритого акціонерного товариства (ЗАТ).

законодавчих актів України" **№ 539 – XIV від 23 березня 1999 р.** ("Урядовий кур'єр", **2 червня 1999 р.**) **визначив, що не оподатковуються прибутковим податком** тільки ті доходи від продажу акцій та інших корпоративних прав, які були отримані громадянами у процесі приватизації державного майна. При цьому пільгуються тільки акції, отримані в обмін на приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах пільгового придбання за власні кошти працівниками підприємства, що приватизується.

При продажу акцій або інших корпоративних прав, придбаних в інший спосіб, **об'єкт оподаткування прибутковим податком може виникнути** і являтиме собою різницю між доходом від продажу акцій протягом року та документально підтвердженими витратами на їх придбання, понесеними протягом цього звітного року.

Якщо протягом звітного періоду (рік) витрати, понесені у зв'язку з придбанням цінних паперів, перевищують доходи, отримані від продажу (відчуження) цінних паперів протягом такого звітного періоду, **збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх періодів** (рах. № 69) від таких операцій протягом 5 років.

Акціонерне товариство відшкодовує власникові акцій збитки, пов'язані зі змінами Статутного капіталу. Суперечки з цих питань вирішуються судом.

Узгодженість рахунків з обліку цінних паперів

План рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
58 "Фінансові вкладення"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
33 "Капітальні вкладення"	151 "Капітальне будівництво" 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" 155 "Формування основного стада"
05, 06, 07, 08, 10	20 "Виробничі запаси"
85 "Статутний фонд"	40 "Статутний капітал"
51 "Розрахунковий рахунок"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
52 "Валютний рахунок"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

59 "Векселі одержані"	34 "Короткострокові векселі одержані"
58 "Фінансові інвестиції"	35 "Поточні фінансові інвестиції"
62 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
88-8 "Емісійний дохід"	421 "Емісійний дохід"
81 "Використання прибутку"	423 "Прибуток, використаний у звітному періоді"
85-5 "Вилучені акції"	451 "Вилучені акції"
75 "Розрахунки з учасниками" (у частині дебіторської заборгованості по внесках до капіталу)	46 "Неоплачений капітал"
95 "Інші позикові кошти"	52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"
66 "Векселі видані"	62 "Короткострокові векселі видані"
68 "Розрахунки з бюджетом"	64 "Розрахунки за податками і платежами"
67-1 "Розрахунки за податковими зобов'язаннями"	643 "Податкові зобов'язання"
672 "Розрахунки за податковим кредитом"	644 "Податковий кредит"
75 "Розрахунки з учасниками" (у частині кредиторської заборгованості учасникам)	67 "Розрахунки з учасниками" 672 "Розрахунки за іншими виплатами"
46 "Реалізація" (кредит)	70 "Доходи від реалізації" 71 "Інший операційний дохід" 732 "Відсотки одержані"
46 "Реалізація" (дебет)	90 "Собівартість реалізації" 952 "Інші фінансові витрати" 97 "Інші витрати"

Кореспонденцію рахунків з обліку акцій наведено в таблиці 7.1.

Витрати, пов'язані з випуском акцій підприємства (придбання бланків цінних паперів, сплата комісійних винагород, поширення акцій тощо), здійснюються за рахунок коштів підприємства.

Таблиця 7.1

7.2а. Кореспонденція рахунків з обліку операцій з акціями

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Витрати, пов'язані з випуском акцій підприємства (придбання бланків цінних паперів, сплата комісійних винагород, поширення акцій та ін.), здійснюються за рахунок коштів підприємства	81	51	952	311
2.	На всю суму підписки на акції (Статутний капітал) при створенні акціонерного підприємства – здійснена підписка на акції (номінальна вартість)	75	85	46	40
3.	Здійснена підписка на акції на суму емісійного доходу	75	85	46	421
4.	Внесення акціонерами своєї заборгованості по підписці на акції у формі:				
	– грошових коштів	50, 51	75	30, 31	46
	– основних засобів	01	75	10	46
	– нематеріальних активів	04	75	12	46
	– виробничих запасів	05, 08 та ін.	75	20	46
	– об'єктів незавершеного будівництва	33	75	151	46
	– цінних паперів (облігацій) інших підприємств	58	75	14	46
5.	Викуплено акції в акціонерів:				
	– за номіналом	56	51	451	31
	– за ціною, нижчою за номінальну вартість	56	51	451	31
	– за ціною, вищою за номінальну вартість	56	51	451	31
6.	Анульовано акції, що раніше були викуплені:				
	– на суму номінальної вартості	85	56	40	451

Продовження таблиці 7.1

1	2	3	4	5	6
	– на суму, що перевищує номінальну вартість	88	56	421	451
7.	Повторно випущені в обіг акції замість раніше викуплених за ціною, нижчою за номінальну вартість:				
	– на суму фактичної собівартості	51	56	31	451
	– на суму різниці між ціною реалізації та фактичною собівартістю	51	88	31	421
8.	Зменшено Статутний капітал шляхом зменшення номінальної вартості акцій	85	75	40	46
9.	Збільшено Статутний капітал за рахунок обміну облігацій на акції	95	85	52	40
10.	Збільшено Статутний капітал за рахунок збільшення номінальної вартості акцій	81	85	443	40

Порядок здійснення додаткового випуску акцій акціонерними товариствами, у Статутних капіталах яких міститься частина державного майна, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 16 від 31.01.1995 р.

Для здійснення додаткового випуску акцій акціонерним товариством **необхідно:**

1) прийняти рішення про додатковий випуск акцій;

2) скласти, зареєструвати у відповідному фінансовому органі та опублікувати інформацію про додатковий випуск акцій, призначених для відкритого продажу;

3) провести відкриту підписку на акції;

4) зареєструвати зміни Статуту, пов'язані із збільшенням Статутного капіталу;

5) зареєструвати у відповідному фінансовому органі додатковий випуск акцій.

Рішення про додатковий випуск акцій приймають загальні збори акціонерів на суму, що не перебільшує 1/3 Статутного капіталу акціонерного товариства (це має бути передбачено Статутом).

Пропозиції про включення до порядку денного загальних зборів питань про додатковий випуск акцій подає будь-який з акціонерів у порядку, передбаченому ст. 43 Закону України "Про господарські товариства".

Рішення зборів акціонерів про додатковий випуск акцій оформлюють протоколом відповідно до ст. 6 Закону України "Про цінні папери і фондову біржу".

Якщо всі акції товариства перебувають у державній власності, рішення про додатковий випуск акцій приймається відповідним державним органом приватизації.

Реєстрація випуску акцій і інформація про їх випуск провадиться відповідними фінансовими органами відповідно до Порядку реєстрації випуску акцій і облігацій підприємств та інформації про їх випуск, затвердженого Міністерством фінансів України № 04-305 від 30.09.1991 р.

Облік розрахунків з акціонерами, що працюють на підприємстві та володіють акціями, потрібно вести за новим Планом рахунків на рахунку № 67 "Розрахунки з учасниками", який призначений для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з поділом прибутку (дивіденди тощо).

На кредиті рахунка № 67 "Розрахунки з учасниками" відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, **на дебеті** – її зменшення (погашення, в тому числі реінвестування доходів тощо).

Рахунок № 67 "Розрахунки з учасниками" має такі субрахунки:

№ 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"

№ 672 "Розрахунки за іншими виплатами".

На субрахунку № 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у Статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших передбачених установчими документами джерел.

На субрахунку № 672 "Розрахунки за іншими виплатами" підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учасникові (засновникові) частини активів підприємства.

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

Рахунок № 67 "Розрахунки з учасниками" кореспондує з такими рахунками:

Дебет	**Рахунок № 67 "Розрахунки з учасниками"**	**Кредит**
Кредит рахунків №№:		**Дебет** рахунків №№:
30 "Каса"		40 "Статутний капітал"
31 "Рахунки в банках"		41 "Пайовий капітал"
37 "Рахунки з різними дебіторами"		44 "Нерозподілені прибутки" "Непокриті збитки"

40 "Статутний капітал"	
41 "Пайовий капітал"	
46 "Неоплачений капітал"	
64 "Розрахунки за податками й платежами"	
70 "Доходи від реалізації"	
71 "Інший операційний дохід"	
73 "Інші фінансові доходи"	
74 "Інші доходи"	

1. По завершенні підписки на акції – на номінальну вартість акцій, що належать учасникам підписки, по яких не було здійснено розрахунок:

Дебет рахунка № 46 "Неоплачений капітал"

Кредит рахунка № 40 "Статутний капітал".

Аналогічний запис робиться на суму перевищення оцінкової вартості акцій (розмір заборгованості збільшується).

2. На суму коштів, перерахованих передплатниками до банку на спеціальний рахунок акціонерного товариства, тобто на суму коштів, що надійшли від продажу акцій:

Дебет рахунка № 31 "Рахунки в банках"

Кредит рахунка № 46 "Неоплачений капітал"

3. У міру надходження (заліку) належних з учасників платежів:

Дебет рахунка № 30 "Каса"

Дебет субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит рахунка № 46 "Неоплачений капітал".

Нарахування дивідендів. Дивіденди – це платіж, що здійснюється юридичною особою на користь власників корпоративних прав, емітованих такою юридичною особою, у зв'язку з розподілом його частини його прибутку.

До дивідендів не відносяться виплати юридичної особи, пов'язані зі зворотним викупом акцій, паїв, раніше емітованих юридичною особою.

З набранням чинності новою редакцією Закону про прибуток надало право підприємству-емітенту нараховувати й виплачувати дивіденди незалежно від того, була його діяльність протягом звітного періоду (рік, квартал) прибутковою чи ні, за наявності інших власних джерел (п.п. 7.8.1 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22.05.97 р., зі змінами і доповненнями).

"Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22.05.97 р., зі змінами і доповненнями).

Джерелом нарахування дивідендів є прибуток, що лишився в розпорядженні підприємства після оподаткування, або інших, передбачених установчими документами джерел, до яких відноситься в першу чергу рах. № 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Сума дивідендів визначається як результат від множення маси дивіденду на частку державного майна, переданого (внесеного) до Статутного капіталу, тобто внесений Статутний капітал.

Якщо акціонерне підприємство засноване на загальнодержавній власності, то дивіденди вносяться до Держбюджету України, а дивіденди підприємств, заснованих на власності адміністративно-територіальних одиниць (комунальній власності), – до бюджетів місцевого самоврядування.

Розрахунок дивідендів здійснюється за формулою

$$Д = П_п - (П+В+Р_к + І_ф),$$

де Д – дивіденди, грн.,

$П_п$ – прибуток підприємства,

П – податки,

В – витрати на утримання акціонерного товариства,

$Р_к$ – Резервний капітал (не менше 25% Статутного капіталу АТ, щорічні відрахування від чистого прибутку, не менше 5%),

$І_ф$ – Інвестиційний фонд на розвиток і розширення виробництва.

Дивідендна ставка (Дс), %:

$$Дс = П_{дІ} / С_к \times 100,$$

де $П_{дІ} = Пд$ – податок на всю масу дивідендів,

$С_к$ - Статутний капітал.

Дивіденд акціонера (Да), грн.:

$$Да = А_{нв} \times Д_с \times К_а,$$

де $А_{нв}$ – номінальна вартість акції, грн.,

$К_а$ – кількість акцій, що належать акціонерові, шт.

Вартість акції після сплати дивідендів (Ад):

$$А_д = Д_с/П\% \times А_{нв},$$

де П% – позиковий процент (середній, що приймається біржами на день оцінки вартості акцій).

Розрахунок дивідендної ставки здійснюється за формулою

$$Дс = (М_{дІ} - М_{дпа})/(С_{фк} - А_в),$$

де $М_{дІ}$ – маса дивідендів без податку,

$С_{кк}$ – Статутний капітал на кінець фінансового року, за який сплачуються дивіденди,

$А_в$ – вартість акцій, викуплених АТ і не розміщених серед акціонерів.

Дивіденд конкретному акціонерові, нарахований за звітний період (Д), грн.:

$$Д = А_{нв} \times Д_с \times К_д \times Т_а / 100д,$$

де $Т_а$ – термін володіння однією акцією протягом звітного періоду, дні;

$К_д$ – кількість днів у звітному періоді: у кварталі д = 90, у році д = 365.

Нараховану суму дивідендів підприємства відображають проводкою:

Дебет рахунка № 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", субрах. № 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"

Кредит рахунка № 67 "Розрахунки з учасниками".

Оподаткування дивідендів, що нараховуються і виплачуються підприємством-емітентом нерезидентам України.

Підприємство-емітент після прийняття рішення щодо виплати дивідендів своїм засновникам зобов'язано нарахувати і утримати податок на дивіденди **у розмірі 30%** від нарахованої суми за рахунок таких виплат незалежно від того, є воно платником податку на прибуток чи ні. Зазначений податок вноситься до бюджету до або одночасно з виплатою дивідендів (пп. 7.8.2 Закону про прибуток).

Емітент корпоративних прав може зменшити розмір нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету на дивіденди (пп. 7.8.3 п. 7.7 ст. 7 Закону про прибуток).

У випадку перевищення суми сплаченого податку на дивіденди над сумою податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємства-емітента у зменшення податкових зобов'язань такого підприємства на наступні звітні періоди у порядку, передбаченому ст. 6 Закону про прибуток, та відображається у рядку 45 додатку "П" до Декларації.

Операції з виплати дивідендів **не оподатковуються ПДВ** тільки у випадку, **коли вони здійснюються у грошовій формі** або у формі цінних паперів (корпоративних прав) (пп. 3.2.7 Закону України "Про податок на додану вартість" № 168/97-ВР від 03.04.97 р.).

При сплаті дивідендів товарно-матеріальними цінностями податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються у повному обсязі відповідно до ст. 4 Закону про ПДВ (п. 13.7 ст. 13 Закону про прибуток).

повному обсязі відповідно до ст. 4 Закону про ПДВ (п. 13.7 ст. 13 Закону про прибуток).

Сума доходів нерезидентів, отриманих у вигляді дивідендів, що нараховані на корпоративні права емітентові резидентами, оподатковується за ставкою 30% від нарахованої суми за рахунок таких виплат.

Крім цього, резидент, який здійснює на користь нерезидента виплату дивідендів, зобов'язаний утримувати до або під час таких виплат та додатково сплачувати до бюджету податок на репатріацію доходів у розмірі 15% від суми доходів нерезидента за рахунок таких виплат, якщо інше не передбачено нормами міжнародних угод, що набрали чинності.

Оподаткування дивідендів, що нараховуються і виплачуються підприємством-емітентом на користь фізичних осіб.

В оподаткуванні дивідендів прибутковим податком відбулися зміни. Так, до 01.01.98 р. відповідно до Декрету КМУ "Про прибутковий податок з громадян" № 13-92 від 26.12.92 р. сума дивідендів оподатковувалась прибутковим податком за ставкою 15% від нарахованої суми. **З 01.01.98 р.** Законом України № 129/98-ВР від 13.02.98 р. були **внесені зміни** до Декрету КМУ "Про прибутковий податок з громадян", згідно **з якими сума дивідендів не включається до сукупного оподатковуваного доходу і не підлягає оподаткуванню прибутковим податком з громадян** (дивіденди не включаються до Фонду заробітної плати). **Відрахування із суми дивідендів до Пенсійного фонду та Фонду** сприяння зайнятості на випадок **безробіття також не здійснюються.**

7.3. Облігації, їх облік

Облігації – це цінні папери, що засвідчують внесення її власником грошових коштів і підтверджують зобов'язання відшкодувати йому номінальну власність у передбачений в ній термін зі сплатою фіксованого відсотка.

На відміну від акції облігація не дає її власникові права на участь в управлінні АТ.

Облігації випускаються державними, орендними, колективними та іншими підприємствами.

Акціонерним товариством випускаються облігації на суму, що не перевищує 25% установчого капіталу. Умови випуску і контроль за їх випуском здійснює Міністерство фінансів України згідно з визначеними відповідними законодавчими актами, що діють на території України.

Сплата відсотків по облігаціях підприємств здійснюється щорічно.

Таблиця 7.2

7.3а. Кореспонденція рахунків з обліку операцій з облігаціями

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
	Приклад 1.				
1.	Випущено облігації з премією на строк більше від одного року:				
	– номінальна вартість	51	95	311	521
	– премія за облігаціями	51	95	311	522
2.	Нараховано відсотки за облігаціями, випущеними з премією:				
	– сума відсотків (при 4,23%)	26	76	952	684
	– амортизація премії (25%)	26	76	952	684
3.	Випущено облігації з дисконтом на строк більше одного року:				
	– отримано кошти	51	95	31	521
	– дисконт за облігаціями	95	95	523	521
4.	Нараховано відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом:				
	– сума відсотків (при 2%)	26	76	952	684
	– сума амортизації дисконту	26	95	952	523
5.	Сплачено відсотки за облігаціями (сума операцій: 2 + 4)	76	51	684	31
	Приклад 2.				
1.	Випущено облігації з премією до одного року:				
	– номінальна вартість	51	76	311	685
	– премія за облігаціями	51	80	311	733
2.	Нараховано відсотки за короткостроковими облігаціями (10,6%)	81	76	952	684
3.	Погашено короткострокові облігації	76	51	685	311

Облік бланків акцій і облігацій. Бланки акцій і облігацій підприємства зберігають і обліковують як бланки суворої звітності в установленому порядку. На всі бланки цінних паперів, які зберігаються на підприємстві, складають списки, де зазначають вид цінних паперів, номер, серію, номінальну вартість та термін погашення. При погашенні цінних паперів у списку роблять позначку про дату, виписку банку або інший документ, на основі якого оприбутковано кошти. Якщо придбані цінні папери здають до банку на зберігання, у реєстрах аналітичного обліку роблять посилання на відповідний документ, одержаний від банку. Витрати, пов'язані зі сплатою банку винагороди за зберігання та перепродаж цінних паперів, відображають **на дебеті рахунка № 95** "Фінансові витрати".

Бухгалтерський облік бланків акцій і облігацій підприємства ведуть **на позабалансовому рахунку № 08 "Бланки суворого обліку"** за номінальною вартістю. Рух цих бланків здійснюється на основі відповідних прибутково-видаткових ордерів. Списування їх з забалансового обліку здійснюється водночас із записами про реалізацію цінних паперів.

Аналітичний облік бланків акцій і облігацій підприємства ведуть також **на рахунку № 08** "Бланки суворого обліку" за їх видами, місцями зберігання та матеріально відповідальними особами.

7.4. Ощадні сертифікати, їх облік

Ощадні сертифікати – це письмове свідоцтво кредитної установи (банку) про депонування грошових коштів, що засвідчує право вкладника на одержання по закінченні встановленого терміну депозиту і процентів по ньому.

Ощадні сертифікати видаються банком під визначений договором процент на визначений термін або за вимогою.

Видаються ощадні сертифікати як іменні, так і на пред'явника. Іменні сертифікати оберненню не підлягають, а їх продаж (відчуження іншим способом) є недійсним. За умови, якщо держатель сертифіката вимагає повернення депонованих коштів за терміновим сертифікатом раніше зумовленого терміну, йому сплачується зменшений процент, рівень якого визначається на договірній основі при внесенні депозиту.

Ощадні сертифікати містять такі реквізити:

– найменування цінного папера – "сертифікат";

– найменування кредитної установи, що випустила сертифікат, її місцезнаходження;

– порядковий номер;
– дату випуску;
– суму депозиту;
– строк вилучення вкладу (для термінових сертифікатів);
– найменування власника (для іменних сертифікатів), який вніс депозит і є держателем сертифіката;
– підпис керівника банку або іншої вповноваженої особи.

Ощадні сертифікати банку призначені для зберігання грошових коштів населення, можуть вільно продаватися і прийматися до оплати. Сертифікат іменний за бажанням власника може бути обмінений на сертифікат "на пред'явника". Якщо власник сертифіката достроково пред'явить його до оплати ощадному банку, йому сплачуються номінальна вартість сертифіката і нараховані за зменшеною ставкою проценти за фактичну кількість повних років володіння сертифікатом.

Облік ощадних сертифікатів. Облік ощадних сертифікатів, придбаних підприємством в банку, ведуть на рахунку № 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", № 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті". Аналітичний облік ведеться за банками, що видали ощадні сертифікати, а для термінових сертифікатів – і за термінами їх вилучення.

Придбані підприємством в банках ощадні сертифікати відображають записом:

Дебет субрахунка № 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"

Кредит субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит субрахунка № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті".

При вилученні сум, депонованих банком при видачі ощадного сертифіката, в обліку підприємства будуть зворотні записи.

Методика зберігання ощадних сертифікатів аналогічна методиці зберігання акцій та облігацій. Облік одержаних доходів за ощадними сертифікатами аналогічний облікові нарахування дивідендів за акціями і процентів за облігаціями.

Облік одержаних доходів за ощадними сертифікатами:

Дебет рахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Дебет рахунка № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

Кредит рахунка № 73 "Інші фінансові доходи".

Законом "Про внесення змін до деяких законодавчих активів України" **№ 539-XIV від 23.03.99 р.** змінено порядок оподаткування прибутковим податком відсоткових

доходів громадян від ощадних сертифікатів: **доходи від іменних сертифікатів звільняються від оподаткування, а доходи від неіменних сертифікатів підлягають оподаткуванню (до 2 червня 1999 р.** таке розмежування доходів не застосовувалось: доходи, отримані від володіння будь-якими видами ощадних сертифікатів, не включались до оподатковуваного доходу громадянина).

З доходів від неіменних сертифікатів утримується прибутковий податок у джерела виплати **в розмірі 20%,** про що банк, який емітував зазначений ощадний сертифікат, повідомляє податкові органи за формою № 2 та 8-ДР. Якщо такі доходи одержує працівник за місцем основної роботи, то **ці доходи повинні бути включені до сукупного доходу, і прибутковий податок розраховуватиметься відповідно до такої загальної суми за ставками прогресивного оподаткування доходів громадян.**

Згідно зі ст. 8 Декрету КМУ "Про прибутковий податок з громадян" № 13-92 від 26.12.92 р. до доходів за основним місцем роботи відносяться виплати отримані, а не нараховані.

7.5. Векселі, облік (рах. № 34, 62)

Вексель – це цінний папір, що засвідчує безумовний грошовий обов'язок векселедавця сплатити до настання терміну визначену суму коштів власникові векселя (векселетримачеві).

Векселедавцями можуть виступати тільки юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які визнаються такими відповідно до чинного законодавства України.

Векселі можуть видаватися лише для оплати за поставлену продукцію, виконані роботи та надані послуги, за винятком векселів Мінфіну, НБУ та Кабінету Міністрів України.

Банк, який авансує клієнтові кошти при обліку векселів, утримує з нього плату – **обліковий процент (дисконт).** Банк скуповує векселі до закінчення терміну їх дії.

Передаточний надпис на векселі, що засвідчує перехід прав по цьому документу від однієї особи до іншої, **називається індосаментом.**

Випускаються два види векселів – прості і переказні (схема 7.5).

Простий вексель не зобов'язує векселедавця сплатити до наступного терміну визначену суму коштів тримачу векселя.

Простий вексель містить такі реквізити:
– найменування – "вексель";

ПРОСТИЙ ВЕКСЕЛЬ №

(валюта платежу) (сума цифрами)

(місце складання) (дата складання)

" " 200 р. ми заплатимо проти цього векселя (найменування чого чи його наказу

кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений)

(валюта) (сума словами)

Підлягає сплаті в

(місце платежу)

(найменування банківської установи)

Схема 7.5. Простий вексель.

– прості й нічим не зумовлені обіцянки сплатити визначену суму;
– зазначення терміну платежу;
– зазначення місця, де має здійснюватися платіж;
– найменування того, кому або за чиїм наказом має бути здійснено платіж;
– зазначення дати і місця складання векселя;
– підпис векселедавця.

Переказний вексель – це письмовий наказ векселетримача (**трассанта**), адресований платникові (**трассату**), про сплату зазначеної у векселі суми коштів третій особі – першому тримачу векселя (**ремітенту**).

Переказний вексель містить такі реквізити:
– найменування – "вексель";
– зазначення терміну платежу;
– підпис векселедавця;
– прості й нічим не обумовлені пропонування сплатити визначену суму;
– найменування платника.

Якщо в документі відсутній хоча б один із реквізитів, зазначених вище, то ані простий, ані переказний **векселі не мають сили, за винятком таких випадків:**

1) вексель, в якому не вказане місце його складання, визнається підписаним у місці, зазначеному поруч з найменуванням векселедавця;

2) вексель, термін платежу по якому не вказано, розглядається як належний до оплати за пред'явленням.

Векселі застосовуються у випадках, коли необхідно провести відстрочення платежу або коли є потреба оперативно провести фінансову операцію. У торговельних операціях часто переказний вексель виписує продавець – клієнт певного банку, де він брав кредит для здійснення операції (трасант) на покупця-контрагента (трасат) на користь банку – кредитора (ремітент).

Будь-який переказний вексель може бути переданий **шляхом індосаменту**, тобто передавального напису на векселі Індосамент має бути простим і нічим не обумовленим. Індосамент має бути написаний на переказному векселі або на приєднаному до нього аркуші та підписаний особою, що володіє векселем на підставі індосаменту, – індосаментом. Особа, в якої знаходиться переказний вексель, вважається законним векселетримачем.

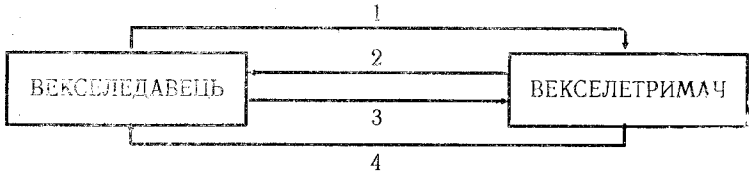
Переказний вексель може до настання строку платежу бути пред'явлений векселетримачем для акцепту платнику за місцем його проживання. **Акцепт – це згода платника на оплату переказного векселя.**

Платіж за переказним векселем може бути забезпечений повністю або в частині вексельної суми через аваль. Авалі

– це вексельне доручення, яке гарантує оплату векселя. Для авалю достатньо лише підпису, поставленого авалістом на лицьовому боці переказного векселя. В авалі повинно бути вказано за кого від виданий. У разі відсутності такої вказівки він вважається виданим за векселедавця.

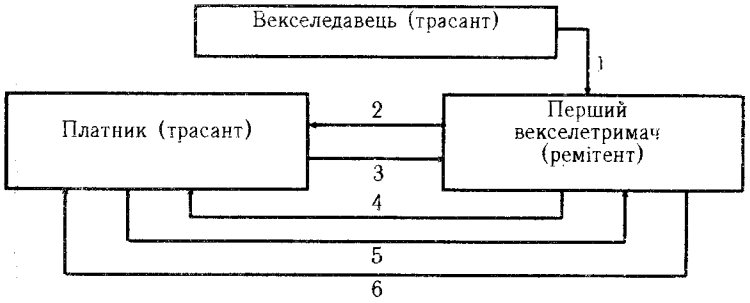
Негативна якість переказних векселів: використання підприємствами, які мають податкову заборгованість, переказних векселів для розрахунків з постачальниками матеріальних цінностей дає змогу таким підприємствам, як і при звичайному бартері, **ухилятися від сплати нарахованих податків і зборів.**

Схема обліку простого векселя



1 – видача векселя
2 – пред'явлення векселя до оплати
3 – погашення векселя (оплата)
4 – вручення погашеного векселя з розпискою про отримання платежу

Схема обліку переказного векселя (трати)



1 – видача векселя
2 – пред'явлення векселя до акцепту (презентація)
3 – підтвердження акцепту
4 – пред'явлення векселя до оплати
5 – погашення векселя (оплата)
6 – вручення погашеного векселя з розпискою про отримання платежу

Порядок застосування і ставки державного мита за операціями вексельного обігу

№ пор.	Господарські операції	Ставка держмита і посилання на документ, яким встановлюється її вилучення
1	Придбання бланка векселя	10% від неоподатковуваного мінімуму доходів громадян (1,70 грн.)
2.	Отримання векселя на забезпечення дебіторської заборгованості (вексель виданий боржником – юридичною особою як письмове боргове зобов'язання на вказану суму коштів для оплати за поставлену продукцію, виконання роботи, надані послуги, що дають його власникові (векселетримачу) право вимагати цю суму у зазначений термін	Не нараховується
3.	Видача векселя боржником – юридичною особою як письмового боргового забов'язання на сплату зазначеної суми грошей за отриману продукцію, виконані роботи, надані послуги	Не нараховується
4.	Передача (індосація) раніше отриманого векселя за рахунок погашення кредиторської заборгованості за отриману продукцію, виконані роботи, надані послуги	0,2% від суми погашення заборгованості. Передача векселя по індосаменту є складенням згоди уступки вимоги
5.	Продаж раніше отриманого векселя іншою юридичною особою	0,2% продажної вартості
6.	Обіг (дисконт) векселів – при цій операції складається договір обігу векселів між банком і пред'явником векселя	0,2% вартості обігу векселя
7	Отримання кредиту під забезпечення векселів	0,2% залогової вартості векселів, зазначеної в договорі з банком
8.	Переоблік і перезалік векселів	0,2% суми згоди
9.	Купівля (продаж) банківських векселів	0,2% суми згоди
10.	Зміна термінів платежу за векселем	Не нараховується
11.	Акцепт векселя	Не нараховується
12.	Домиціляція векселів	Не нараховується
13.	Протест векселя	0,3% неоподатковуваного мінімуму доходів громадян

14.	Авалювання векселя	Не нараховується
15.	Обмін цінних паперів (кожний з тих, хто бере участь в обміні, є продавцем того майна, яке сам дає в обмін, і покупцем майна, яке він отримує)	0,2% кожної зі сторін від ціни (своїх) цінних паперів, що підлягають обміну

Облік векселів. Заборгованість за розрахунками з покупцями, замовниками та іншими дебіторами, забезпечену одержаними векселями, підприємством обліковується на рахунку № 34 "Короткострокові векселі одержані". Аналітичний облік векселів одержаних ведуть за кожним одержаним векселем.

При одержанні векселів на відвантажену продукцію (товари), виконані роботи і послуги у бухгалтерському обліку на суму цих векселів роблять запис:

Дебет рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані"

Кредит рахунка № 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Якщо підприємство відображає в обліку реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг) при поданні розрахункових документів покупцям (замовникам), то **при одержанні векселів за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги)** роблять запис:

Дебет рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані".

Кредит рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Аналогічно у бухгалтерському обліку роблять записи, пов'язані з одержанням векселів для забезпечення інших видів дебіторської заборгованості.

Суми на рахунку № 34 "Короткострокові векселі одержані" списують у міру погашення заборгованості, забезпеченої векселями, у кореспонденції з рахунками грошових коштів.

Надходження грошових коштів за векселі:

Дебет рахунка № 31 "Рахунки в банках"

Дебет рахунка № 30 "Каса"

Кредит рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані".

Сума заборгованості по векселю продовжує враховуватися як дебетове сальдо на рахунку № 34 "Короткострокові векселі одержані". У випадках, коли неможливо одержати заборгованість по векселю у зазначений на ньому термін, банк може пред'явити видану суму для погашення з Розрахункового рахунка векселетримача.

Купівля векселів полягає в їх оплаті, як правило частковій, до закінчення терміну векселя з тією метою, щоб, одержавши

за векселем борг повністю, після настання строку платежу різницю зарахувати на прибуток підприємства.

Кореспонденція рахунків при купівлі векселів:

Дебет рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані"

Кредит субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

На суму прибутку (одержана різниця між ціною векселя і сплаченою сумою):

Дебет субрахунка № № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит субрахунка № 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Продаж векселів полягає в одержанні грошових коштів за вексель до закінчення терміну його оплати. **Різниця між ціною векселя і одержаною за нього сумою являє збиток підприємства.**

Проводка така:

Дебет рахунка № 31 "Рахунки в банках"

Дебет рахунка № 719 "Інші доходи від операційної діяльності"

Кредит рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані".

Заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядчиками та іншими кредиторами, **забезпечену виданими векселями**, підприємство обліковує на рахунку № 62 "Короткострокові векселі видані". Аналітичний облік векселів одержаних ведуть за кожним виданим векселем.

При видачі векселів у забезпечення заборгованості постачальникам роблять запис:

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Кредит рахунка № 62 "Короткострокові векселі видані".

Видача векселів у забезпечення інших операцій:

Дебет рахунка № 45 "Вилучений капітал" (фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників)

Дебет рахунка № 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" (погашення поточної заборгованості, її списання тощо)

Дебет рахунків № 64 "Розрахунки за податками й платежами" (належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо)

Дебет рахунка № 65 "Розрахунки за страхуванням"

Дебет рахунка № 68 "Розрахунки за іншими операціями"

Дебет рахунка № 94 "Інші витрати операційної діяльності" (витрати, пов'язані з дослідженням та розробками, що здійснює підприємство та ін.)

Кредит рахунка № 62 "Короткострокові векселі видані".

Погашення заборгованості, забезпеченої виданими векселями, відображаються записом:

Дебет рахунка № 62 "Короткострокові векселі видані"

Кредит рахунка № 31 "Рахунки в банках".

Якщо виданий вексель передається на користь векселедавця або платника для оплати за відвантажену продукцію, то в бухгалтерському обліку сторін заборгованість по векселях списується в кореспонденції з рахунками **№ 95 "Фінансові витрати", № 36** "Розрахунки з покупцями та замовниками", **№ 63** "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", **№ 37** "Розрахунки з різними дебіторами".

При здійсненні дисконтних операцій (продаж векселів векселетримачів установі банку) **записи на суму** проданих банку векселів:

Дебет субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Дебет субрахунка № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

Кредит субрахунка № 719 "Інші доходи від операційної діяльності" – на суму дисконту (облікового процента).

Облік операцій по дисконтуванню векселів здійснюється як облік позикових операцій. Із позики, виданої під вексель, **банк утримує суму облікового процента (дисконту). Запис в обліку:**

Дебет рахунка № 62 "Короткострокові векселі видані"

Кредит рахунка № 60 "Короткострокові позики"

Кредит рахунка № 50 "Довгострокові позики".

Оперативний контроль за оплатою одержаних і виданих векселів рекомендується вести за допомогою картотеки, упорядкованої за термінами погашення заборгованості.

Бланки векселів зберігаються й обліковуються підприємствами аналогічно Порядку, викладеному в п. 7.3.

Для обліку руху бланків векселів використовувався позабалансовий рахунок № 08 "Бланки суворого обліку".

Слід зазначити, що **внутрішнього вексельного обігу до** останнього часу **в Україні не існувало**. Тільки 17 червня 1992 р. Верховною Радою було прийнято постанову "Про застосування векселів у господарському обігу України". Згідно з постановою Верховної Ради **Національний банк** листом №22001/85 від 25 лютого 1993 р. **увів до дії Положення про переказний і простий векселі**, затверджене ще постановою Центрального виконавчого Комітету і Ради народних

комісарів СРСР № 10/1341 від 7 серпня 1937 р., а також Порядок проведення банками операцій з векселями. Крім того, Національним банком було введено до дії Положення про порядок забезпечення підприємств бланками простих і переказних векселів, а Міністерством фінансів розроблено для підприємств Порядок бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з вексельним обігом.

У подальшому з метою забезпечення умов для подолання платіжної кризи, збільшення сфери обігу векселів у господарському обігу України Кабінетом Міністрів і Національним банком України (спільна постанова № 379 від 31 травня 1995 р.) було прийнято рішення (до виконання Указу Президента України "Про випуск і обіг векселів для покриття взаємної заборгованості суб'єктів підприємницької діяльності України" № 530 від 14 вересня 1994 р.) про проведення на безмісійній основі заліку взаємної заборгованості підприємств і організацій всіх форм власності з подальшим оформленням простроченої заборгованості на користь кредитора. При цьому суб'єкти підприємницької діяльності були звільнені від сплати державного мита за вексельні бланки.

Указом Президента України № 658 від 28 липня 1995 р. знято обмеження на суму одного векселя (раніше воно становило 1 млн крб., тобто 10 грн.) і надано право суб'єктам підприємницької діяльності визначати цю суму самостійно.

Хоча світовий досвід підтверджує перевагу вексельної форми розрахунків, в Україні векселі ще не посіли відповідного місця у платіжній системі.

У таблиці 7.3 наведена кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з векселями.

Таблиця 7.3

7.5а. Кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку операцій з векселями

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
Придбання та використання бланків векселів					
1	Придбання бланків векселів і включення до складу витрат від операційної діяльності	05	60	949	631

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4	5	6
2.	На суму ПДВ	68	60	644	631
3.	Нараховане державне мито	26	68	949	642
4.	Сплачене державне мито	68	51	642	311
5.	Оплачені бланки векселів, комерційному банку	60	51	631	311
6.	Оприбутковані вексельні бланки	004	–	08	–
7.	Використані бланки векселів	26	05	–	08
8.	Віднесено витрати на фінансові результати			79	949
	Облік операцій з простим векселем				
1.	Відвантажена продукція, товари (без ПДВ)	62 48	48 46	361	701
2.	На суму ПДВ (у складі ціни)	62	46	361	701
3.	Податкове зобов'язання з ПДВ	46	68	701	641
4.	Списується собівартість продукції, товарів	46	40, 41	901	26, 28
5.	Отримані векселі	59	62	341	361
6.	Нараховано відсотки при продажу векселя до оплати	76 48	48 80	377	732
7.	Податкові зобов'язання з ПДВ на суму процентів	76	68	377	641
8.	Погашено вексель	51	59	311	341
9.	Оплачено проценти векселедавцем	51	76	311	377
10.	Отримано матеріали, товари	05, 41 18	18 60	201, 28	631
11.	Податковий кредит	68	60	644	631
12.	Видано вексель	60	66	63	621
13.	Нараховано проценти за векселем (без ПДВ)	26, 44 18	18 66	949	621
14.	Податковий кредит на суму відсотків	68	66	644	621
15.	Оплата векселя грошовими коштами	66	51	621	311
16.	Оплата процентів	66	51	621	311
17.	Операційні витрати віднесено на фінансові результати	–	–	79	901, 949
18.	Списання у порядку закриття рахунків			701, 732	79

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4	5	6
	Розрахунки грошовими коштами переказного векселя				
1	Оплата вартості переказного векселя грошовими коштами	60	51	631	311
2.	Одержано переказний вексель	58	60	351	631
3.	Продано переказний вексель за грошові кошти	62 48	48 46	36	733
4.	Списується вартість векселя	18 46	58 18	949	351
5.	Оплата векселя грошовими коштами	51	62	311	361
	Бартерні розрахунки. Обмін товару на переказний вексель				
1	Відвантажено товар (без ПДВ)	62 48	48 46	361	702
2.	На суму ПДВ (у складі ціни)	62	46	361	702
3.	Податкові зобов'язання з ПДВ	46	68	702	641
4.	Списується вартість відвантаженого товару	46	41	902	28
5.	Одержано переказний вексель (без ПДВ)	58	62	351	361
6.	Одночасно сума податкового кредиту по векселю	681	62	644	361
	Обмін векселя на товар				
1	Відпущено вексель	62 48	48 46	361	702
2.	На суму ПДВ (у складі ціни)	62	46	361	702
3.	Податкові зобов'язання	46	68	702	641
4	Списується вартість реалізованого векселя	18 46	58 18	949	351
5.	Одержано товар	18 41	62 18	28	361
6.	Податковий кредит	68	62	644	361
	Придбання векселя за товар				
1.	Придбано вексель в обмін на товар (бартер) без ПДВ	58	62	35	361
2.	На суму ПДВ	67-2	62	644	361
3.	Одночасно відображаємо валовий дохід (операційний дохід)	31 48	48 83	39	69
4.	Податкові зобов'язання	67-1	68-1	643	641
5	Відвантажено товари (заключна операція)	62	46	361	719

Закінчення таблиці 7.3

1	2	3	4	5	6
6.	Списується собівартість товарів	46	41	902	28
7.	Одночасно відображаємо валові витрати	18 83	31 18	–	–
8.	Списується нарахований ПДВ	46	67-1	719	643
9.	Право на податковий кредит	68	67-2	641	644
10.	Списання в порядку закриття субрахунка № 719	–	–	719	791
11.	Списання в порядку закриття субрахунка № 902	–	–	791	902

7.6. Казначейські зобов'язання держави. Облік операцій

Казначейські зобов'язання – це різновид цінних паперів на пред'явника, які розміщуються на добровільних засадах, посвідчують внесення їх тримачами грошових коштів до бюджету і дають право на одержання фінансового доходу протягом всього терміну володіння цими цінними паперами.

Випускаються такі види казначейських зобов'язань:

а) короткострокові – **до 1 року**;

б) середньострокові – **від 1 до 5 років**;

в) довгострокові – **від 5 до 25 років**.

Короткострокові й середньострокові казначейські зобов'язання випускаються Міністерством фінансів України, довгострокові – Кабінетом Міністрів України.

Короткострокові казначейські зобов'язання випускаються Міністерством фінансів **строком на 3, 6 і 12** місяців на пред'явника. Ці зобов'язання не мають купонів і погашаються шляхом їх викупу, включаючи сплату нарахованих по них процентів.

Середньострокові казначейські зобов'язання випускаються Міністерством фінансів **на строк від 1 до 5 років** і не мають купонів. Порядок визначення продажної вартості середньострокових казначейських зобов'язань визначається Міністерством фінансів виходячи з часу їх придбання. Погашення середньострокових казначейських зобов'язань здійснюється щороку на підставі тиражів, що провадяться Міністерством фінансів України.

Доходи тримачам середньострокових казначейських зобов'язань сплачуються шляхом нарахування процентів до номіналу без щорічних виплат при їх викупі залежно від строку, що минув від випуску зобов'язань до його погашення.

Довгострокові казначейські зобов'язання випускаються державою **на строк від 5 до 25 років** на пред'явника. Випуск довгострокових казначейських зобов'язань здійснюється у тому ж порядку, що і випуск середньострокових казначейських зобов'язань.

Дохід за казначейськими зобов'язаннями починають сплачувати у наступному році після року придбання.

Виплата доходу за казначейськими зобов'язаннями здійснюється щороку по купонах або при погашенні зобов'язань шляхом нарахування процентів до номіналу без щорічних виплат.

По казначейських зобов'язаннях, які вийшли в тираж погашення, сплачується їх номінальна вартість, аналогічно оплачуються непогашені купони минулих років, включаючи купони того року, в якому зобов'язання підлягає викупу. Якщо тримач казначейського зобов'язання, що вийшло у тираж погашення, не пред'явив його до сплати, він зберігає право на одержання доходу по купонах до закінчення терміну дії. Але **після закінчення цього терміну казначейські зобов'язання втрачають силу і оплаті не підлягають.**

Облік операцій Державного казначейства. Постановою Кабінету Міністрів України **№ 689 від 27 червня 1996 р.** "Про затвердження Порядку використання векселів Державного казначейства" запроваджено випуск векселів Державного казначейства (далі – казначейські векселі) **номіналами** 500 млн і 1 млрд карбованців **(5 і 10 тис. гривень) для використання векселетримачами з метою:**

– **погашення кредиторської заборгованості** за згодою відповідних кредиторів. Розрахунки казначейськими векселями здійснюються за вексельними сумами;

– **продажу юридичним особам**, які є резидентами відповідно до законодавства України;

– **застави по забезпеченню зобов'язань** перед резидентами відповідно до законодавства про заставу;

– **зарахування у сплату податків** до Державного бюджету України за бажанням векселетримача.

На підприємства, які одержують дотації з бюджету, операції з продажу і застави казначейських векселів не поширюються.

Казначейські векселі, не пред'явлені до погашення в установлений термін, втрачають силу і оплаті не підлягають.

Векселедавцем і платником по казначейських векселях виступає Головне управління Державного казначейства України. Проценти на вексельну суму не нараховуються.

Операції з казначейськими векселями.

1. Одержані від міністерств, відомств та інших головних розпорядників державних коштів казначейські векселі перший векселетримач відображає за вексельною сумою записом:

Дебет рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані"
Кредит рахунка № 46 "Неоплачений капітал".

2. Передавання казначейських векселів для погашення кредиторської заборгованості за вексельною сумою:

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
Кредит рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані".

Наступний запис в обліку здійснюється на підставі заяви підприємства-векселетримача і письмового повідомлення **про зарахування казначейських векселів для сплати податків** до Державного бюджету України або виписки банку про надходження коштів на рахунок в банку підприємства на вексельну суму:

Дебет субрахунка № 644 "Податковий кредит"
Кредит рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані"
Дебет субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"
Кредит рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані".

Водночас перший векселетримач у тому ж звітному періоді, в якому казначейський вексель прийнятий до погашення заборгованості по платежах до Державного бюджету України, **робить запис:**

Дебет рахунка № 48 "Цільве фінансування і цільові надходження"
Кредит рахунка № 42 "Додатковий капітал" – на суми у зв'язку з державним регулюванням цін і тарифів

3. Одержання за згодою казначейського векселя від векселетримача в погашення дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію, товари, інше майно, виконані роботи та надані послуги **на вексельну суму:**

підприємствами, які виручку від реалізації продукції (робіт, послуг) визначають за методом нарахування:

Дебет рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані"
Кредит рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Після надходження коштів за цей казначейський вексель, **зарахування у сплату податків** до Державного бюджету України або передачі його у погашення кредиторської заборгованості **за згодою відповідних кредиторів:**

Дебет субрахунка № 311 "Грошові документи в національній валюті"

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
Кредит рахунка № 71 "Інший операційний дохід".

Придбання за договором купівлі-продажу казначейських векселів відображається записом:

Дебет рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані" (на вексельну суму)
Кредит рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Використання казначейських векселів для застави з метою забезпечення обов'язків перед резидентами реєструється у Книзі записів за формою і в порядку, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України № 14 від 12 січня 1993 р., **і відображається в обліку на позабалансовому рахунку за вексельною сумою № 05 "Гарантії та забезпечення надані"**, з якого вексельна сума списується у випадку припинення права застави. **Заставотримачі** такі зобов'язання **відображають на субрахунку № 06 "Гарантії та забезпечення отримані".**

Якщо казначейський вексель є предметом застави і переходить згідно з законодавством від заставодавця, то **сума, одержана за вексель, відображається у заставодавця записом:**

Дебет рахунків вимог, що випливають із договору банківської позики, купівлі-продажу, оренди, перевезення вантажу, виконання робіт та ін. № 62 "Короткострокові векселі видані"
Кредит рахунка № 71 "Інший операційний дохід".

Вексельна сума цього казначейського векселя:

Дебет рахунка № 94 "Інші витрати операційної діяльності"
Кредит рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані".

Перевищення вексельної суми над одержаною за векселем, що є предметом застави, зараховується до прибутку від реалізації інших цінностей, зворотний результат списується записом:

Дебет рахунка № 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
Кредит рахунка № 71 "Інший операційний дохід".

4. Казначейські векселі, не пред'явлені до погашення в установлений термін, списуються записом:

а) **Дебет** рахунка № 94 "Інші витрати операційної діяльності" – за вексельною сумою казначейського векселя, одержаного у погашення дебіторської заборгованості (в останнього векселетримача);

б) **Дебет** рахунка № 45 "Вилучений капітал" – на суму прибутку, утвореного при придбанні за договором купівлі-продажу, що втратив силу казначейського векселя;

в) **Дебет** рахунка № 94 "Інші витрати операційної діяльності" – на різницю між вексельною сумою, що втратила силу казначейського векселя, і сумою прибутку, одержаного при його придбанні.

Кредит рахунка № 34 "Короткострокові векселі одержані".

5. Передача і продаж казначейських векселів оформлюються векселетримачем реєстром у двох примірниках, один з яких з підписами керівника, головного бухгалтера і печаткою векселетримача видається одержуючій стороні, а другий – з підписами керівника, головного бухгалтера і печаткою підприємства, яке одержало вексель, залишається у попереднього векселетримача. У реєстрі наводяться дані про номери і вексельну суму казначейських векселів.

8. Аналітичний облік казначейських векселів ведеться за термінами погашення векселів і способами їх одержання.

7.7. Приватизаційні папери

З метою виконання державної програми приватизації майна державних підприємств, Закону України "Про приватизаційні папери" та забезпечення участі громадян України в приватизації з використанням приватизаційних паперів наказом Фонду державного майна України № 26 від 14 січня 1994 р. затверджено Інструкцію про умови та правила здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами і контроль за їх додержанням (із змінами та доповненнями, внесеними постановою Кабінету Міністрів України № 18 від 13 січня 1995 р.).

Приватизаційна діяльність з приватизаційними паперами здійснюється шляхом обміну приватизаційних паперів на паї, акції та здійснюється посередником від свого імені, за дорученням, за рахунок і на ім'я власника приватизаційних паперів.

Посередницька діяльність з приватизаційними паперами здійснюється лише за наявності ліцензії Фонду державного майна України.

Посередницьку діяльність з приватизаційними паперами мають право здійснювати фізичні та юридичні особи, в майні котрих державна частка **не перевищує 25%**.

Посередники мають право здійснювати посередницьку діяльність з приватизаційними паперами на всій території України з моменту видачі дозволу (ліцензії) протягом 3 років.

Посередники-громадяни повинні для здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами відкрити особовий рахунок в установі комерційного банку і скласти з ним договір на відкриття позабалансових рахунків для посередника та обслуговування операцій з приватизаційними паперами.

Посередники – юридичні особи мають право займатися посередницькою діяльністю з приватизаційними паперами за наявності договору з комерційним банком на обслуговування операцій з приватизаційними паперами.

Посередники – юридичні особи здійснюють посередницьку діяльність з приватизаційними паперами в розмірі, що не перевищує розміру їх зареєстрованого Статутного фонду, одержують **не менше 50%** прибутку від діяльності з цінними паперами.

Посередники-громадяни здійснюють посередницьку діяльність з приватизаційними паперами в розмірі особового рахунку в установі банку.

Посередницькі операції з приватизаційними паперами здійснюються виключно за наявності договору з клієнтом, що повинен містити положення про предмет договору, повноваження, зобов'язання та права сторін стосовно предмета договору, реквізити сторін договору.

Позабалансові рахунки в комерційному банку на обслуговування власників приватизаційних паперів відкриваються за наявності відповідної ліцензії Фонду державного майна України.

Контроль за додержанням посередниками умов та правил здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами здійснюється Фондом державного майна України та Антимонопольним комітетом України.

Нижче наведено Типовий договір-доручення на здійснення представницької діяльності з приватизаційними майновими сертифікатами.

Приватизаційний майновий сертифікат – це особливий вид державного цінного папера, який засвідчує право власника на безоплатне одержання у процесі приватизації частки майна державних підприємств. Право громадян України гарантується Державою.

Права власника, умови і порядок використання сертифіката

1. Кожен громадянин України має право на одержання приватизаційного майнового сертифіката. Відмова у видачі сертифіката та його прийнятті у розрахунок платежу за

придбання об'єкта приватизації може бути оскаржена в суді у встановленому порядку.

2. Приватизаційний майновий сертифікат може бути використаний лише для обміну на акції, паї, інші документи, що засвідчують право власності на частку майна державних підприємств. Сертифікат вільному обігу не підлягає.

3. Видача приватизаційних майнових сертифікатів здійснюється відділеннями Ощадного банку України. При одержанні сертифіката і його обміні на акції, паї та інші документи, що засвідчують право власності на придбані об'єкти, сплачується державне мито. Дивіденди або проценти з приватизаційного майнового сертифіката не нараховуються.

4. Приватизаційні майнові сертифікати, придбані з порушенням встановленого порядку їх видачі та обміну, вважаються недійсними, а особи, які його порушили, несуть відповідальність на підставі законів України.

5. Право власності на приватизаційний майновий сертифікат у разі смерті його власника переходить у порядку спадкування, визначеному законодавством України. В разі смерті громадянина, що не одержав сертифікат з будь-яких причин, право на його одержання не успадковується.

6. Відновлення втраченого сертифіката здійснюється в порядку, передбаченому законодавством.

7. Строк чинності сертифіката – до ...

ЗАТВЕРДЖЕНО
Президент АТ "КІНТО"
С.М. Оксанич

ТИПОВИЙ ДОГОВІР-ДОРУЧЕННЯ
на здійснення представницької діяльності з приватизаційними майновими сертифікатами

Код довірителя _____ **Тип договору Д** **Реєстраційний номер** _____

м. Київ _____ **1994 р.**

Інвестиційна компанія "Київське інвестиційне акціонерне товариство" (АТ "КІНТО"), яка є учасником довірчого товариства "КІНТО-ТРАСТ" (ліцензія Фонду державного майна N 2) (надалі – Довірена особа), в особі уповноваженого представника Шуран Оксани Нестерівни, який діє на підставі доручення Довіреної особи, з однієї сторони, і громадянин України

_____

(надалі – Довіритель), з другої сторони, уклали цей Договір про наведене нижче:

1. Довіритель уповноважує Довірену особу на здійснення довірчих операцій по збереженню та обслуговуванню його майна, переданого в управління відповідно до цього договору.

2. Довіритель передає Довіреній особі майно, яке представлене номінальною вартістю приватизаційного майнового сертифіката (кошти з приватизаційного депозитного рахунка).

3. Довіритель доручає Довіреній особі від його імені здійснювати предстзвницьку діяльність з цінними паперами, які набуваються за рахунок коштів з приватизаційного депозитного рахунка Довірителя, а саме:

а) набувати цінні папери, в тому числі шляхом обміну приватизаційних майнових сертифікатів на акції відкритих акціонерних товариств;

б) брати участь від імені Довірителя в управлінні акціонерними товариствами, акціонером яких є Довіритель:

в) з метою зниження ризиків Довірителя обмінювати акції відкритих акціонерних товариств, що належать Довірителю і знаходяться в довірчому управлінні Довіреної особи, на цінні папери інвестиційного фонду "Достаток" за їх номінальною вартістю.

4. Довірена особа зобов'язана забезпечувати зберігання і використання майна Довірителя виключно з метою здійснення довірчих операцій виходячи з інтересів Довірителя.

5. Довіритель сплачує Довіреній особі реєстраційний збір за операції з обігу приватизаційних майнових сертифікатів, який вноситься в момент укладення цього договору і поверненню не підлягає.

6. У разі вилучення Довірителем акцій, придбаних за приватизаційний майновий сертифікат на його ім'я, з довірчого управління, Довіритель сплачує комісійні в розмірі 10% від вартості переданих в управління коштів. Комісійні не сплачуються, якщо належні Довірителю акції обмінюються на цінні папери асоціації інвестиційних фондів "КІНТО".

7. Цей Договір набуває чинності після зарахування коштів Довірителя на вказаний Довіреною особою рахунок і діє протягом одного року. Якщо після закінчення цього терміну жодна зі сторін не заявила про припинення Договору, він вважається подовженим на наступний рік.

8. Довірена особа несе перед Довірителем відповідальність за порушення з її вини умов цього Договору, які призвели до виникнення збитків.

Реквізити сторін:

Довіритель:
Поштова адреса:
паспорт

Довірена особа:
Акціонерне товариство "КІНТО", м. Київ, бул. Лесі Українки, 26, к. 221.

Підписи сторін:

*Довіритель*_____ *Довірена особа*_____

М. П.

Розділ 8. Облік грошових коштів (клас 3) (рах. № 30, 31, 33) та довгострокових фінансових інвестицій (клас 1) (рах. № 14)

8.1. Грошові кошти

Рахунки класу 3 "Кошти, рахунки та інші активи" призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

Грошові кошти в іноземній валюті, операції з ними та розрахунки іноземною валютою на рахунках цього класу та **класів 4** "Власний капітал та забезпечення зобов'язань", **5 "Довгострокові зобов'язання", 6 "Поточні зобов'язання" та на рахунках № 14** "Довгострокові фінансові інвестиції" і **№ 16** "Довгострокова дебіторська заборгованість" обліковуються в гривнях у сумі, що визначається шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України на дату здійснення грошової операції, оформлення митних документів, підписання документів про виконання робіт (послуг), підписання установчих документів, затвердження авансового звіту про використання підзвітних грошових коштів. **Одночасно** грошові кошти, фінансові інвестиції та розрахунки відображаються в тій валюті, в якій здійснюються розрахунки й платежі. **Курсові різниці за такими операціями відносяться на рахунки № 71** "Інший операційний дохід", **№ 74** "Інші доходи", **№ 85** "Інші затрати", **№ 94** "Інші витрати операційної діяльності", **№ 97** "Інші витрати".

Вільні грошові кошти підприємств повинні обов'язково зберігатися в банку, причому підприємство самостійно обирає установу банку, в якому зберігає гроші. **Готівку**, необхідну для забезпечення господарської діяльності, підприємства зберігають у своїх касах. Частина грошових коштів видається під звіт співробітникам підприємства для витрат, що виникають у зв'язку з виконанням доручень адміністрації підприємства. **Розрахунки** між підприємствами і організаціями здійснюються як правило **без участі готівки**, шляхом перерахування коштів з рахунка в банку свого підприємства на відповідні рахунки інших підприємств. Це виключає використання в розрахунках готівки і пов'язаних з ними витрат на

охорону, транспортування, але не виключає самої готівки з розрахункових операцій. Розрахунки і платежі здійснюються як правило за допомогою грошових коштів. По суті розрахунки готівкою нічим не відрізняються від безготівкових розрахунків.

Кошти у валюті іноземних держав обліковуються окремо по кожній валюті, але в перерахунку на національну валюту України. Необхідність такого перерахунку пов'язана з тим, що грошовий вимірювач у бухгалтерському обліку виступає як узагальнюючий методичний прийом. **Бухгалтерський баланс всіх підприємств України складається тільки в одній валюті, тобто у гривнях.**

8.2. Порядок відкриття, переоформлення і закриття рахунків в установах банків

Відповідно до Інструкції № 3 "Про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті", затвердженої постановою правління Національного банку України № 121 від 27.05.96 р. (із змінами і доповненнями, внесеними постановами правління Національного банку України), банки відкривають своїм клієнтам рахунки: розрахункові, поточні, позикові, депозитні, бюджетні й субрахунки.

Банки відкривають рахунки юридичним і фізичним особам за місцем реєстрації підприємства або в іншому банку України за погодженням сторін.

Якщо банк, в якому відкрито рахунки підприємства у національній валюті, не має ліцензії Національного банку на здійснення валютних операцій, то рахунки в іноземній валюті можуть відкриватися в іншому банку, який має таку ліцензію.

Відповідно до Закону України, що набрав чинності 15.01.98 р., "Про внесення до деяких законів України змін щодо відкриття банківських рахунків" № 725/97-ВР від 16.12.97 р. до 01.01.99 р. юридичним і фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності дозволено відкривати поточні рахунки не більше ніж у двох банках.

Поточні рахунки в національній валюті відкриваються підприємствам, що здійснюють науково-дослідну, виробничу й іншу комерційну діяльність з метою одержання прибутку, що володіють основними і оборотними засобами і мають самостійний Баланс.

Інші рахунки відкриваються організаціям і установам, що не мають вищезазначених ознак, установам і організаціям, що перебувають на державному бюджеті; постійним уповноваженням різних громадських фондів; підприємствам, які прибули на гастролі, та ін.

Субрахунки можуть бути відкриті підприємствам, що мають філії, представництва, відділи та інші відособлені підрозділи, які перебувають на окремому балансі і є самостійними

платниками податку, а також структурним підрозділам, які відокремлюються у процесі приватизації за клопотанням власника основного рахунка і за погодженням установи банку, в якому відкривається субрахунок. Субрахунки відкриваються для проведення розрахунків за місцем знаходження цих підрозділів.

Бюджетні рахунки відкриваються підприємствам (їх відособленим підрозділам), яким виділяються кошти за рахунок державного або місцевого бюджетів з метою цільового їх використання.

Позикові рахунки відкриваються на договірній основі як юридичним, так і фізичним особам у будь-якій установі банку, що має право видавати позики з додержанням вимог чинного законодавства.

Депозитні рахунки відкриваються на підставі укладеного депозитного договору між власником рахунка і установою банку на визначений у договорі термін. Кошти на депозитні рахунки перераховуються з Розрахункового, поточного рахунків підприємства і після закінчення терміну зберігання повертаються на ці ж Розрахунковий або поточний рахунки.

Проценти по депозитних вкладах перераховуються у такому ж порядку.

Проведення розрахункових операцій і видача коштів готівкою з депозитного рахунка забороняються.

Відкриття рахунка з метою акумуляції коштів для виїзду на лікування за кордон здійснюється згідно з Положенням про порядок направлення громадян на лікування за кордон, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України № 991 від 8.12.95 р.

Для відкриття поточних та інших рахунків підприємства подають установам банків такі документи:

а) заяву про відкриття рахунка встановленого зразка;

б) копію свідоцтва про державну реєстрацію;

в) копію рішення про створення, реорганізацію підприємства;

г) копію належним чином зареєстрованого Статуту (Положення), засвідчену нотаріально або реєструючим органом;

д) картку із зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства або установчих документів підприємства надано право розпоряджатися рахунком і право підпису розрахункових документів. До картки включається також відтиск печатки підприємства.

Право першого підпису належить керівникові підприємства, якому відкривається рахунок, а також службовим особам, уповноваженим керівником.

Право другого підпису належить головному бухгалтерові й уповноваженим ним особам.

Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтерові та іншим особам, що мають право другого підпису.

Право першого підпису по рахунках колгоспів належить голові колгоспу, який може передовірити розпорядження рахунком своєму заступникові.

Колективні сільськогосподарські підприємства, товариства споживчої кооперації, профспілкової організації, релігійні організації (громади, управління і центри, монастирі, братства, місіонерські товариства (місії), духовні навчальні заклади) для відкриття рахунка подають, **окрім вищезазначених документів, копію протоколу** або виписку з протоколу загальних зборів про створення, засвідчені нотаріально.

Орендні підприємства, крім вищезазначених документів, подають копію договору оренди, засвідчену нотаріально.

Статут для відкриття рахунків в установах банків не подається повним товариством, селянськими (фермерськими) господарствами, підприємствами (без створення юридичної особи), установами й організаціями, що перебувають на державному бюджеті.

Для відкриття тимчасових Поточних рахунків господарським товариствам, у т.ч. банкам для зарахування коштів, що вносяться для формування Статутного капіталу, подається заява про відкриття рахунка.

У разі переоформлення рахунка у зв'язку з реорганізацією (злиттям, приєднанням, поділом, перетворенням, виділенням) подаються такі ж документи, що й при створенні підприємства.

Поточні та інші рахунки закриваються в установах банку на підставі:

а) заяви власника рахунка;

б) рішення органу, на який законом покладено функції з ліквідації або реорганізації підприємства;

в) відповідного рішення суду або арбітражного суду про ліквідацію підприємства або визнання його банкрутом;

г) на інших підставах, передбачених чинним законодавством України або договором між установою банку і власником рахунка.

8.3. Облік коштів на рахунках у банках (рах. № 31)

Рахунок № 31 "Рахунки в банках" призначено для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банках і можуть бути використані для поточних операцій.

Рахунок № 31 "Рахунки в банках" має такі субрахунки:

№ 311 "Поточні рахунки в національній валюті";

№ 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті";
№ 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті";
№ 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

На дебеті рахунка № 31 "Рахунки в банках" відображається надходження грошових коштів, **на кредиті** – їх використання.

Субрахунки № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", **№ 314** "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті.

Операції по рахунку № 31 "Рахунки в банках" відображають на підставі перевірених виписок банку і грошових документів, доданих до них. Якщо у виписках банку виявляються операції, помилково проведені на рахунку № 31 "Рахунки в банках", то вони відображаються відповідно на дебеті або кредиті рахунка № 31 в кореспонденції з рахунком **№ 374** "Розрахунки за претензіями". Про помилки письмово сповіщають установу банку і вимагають їх виправлення. Помилки, допущені в операціях рахунка № 31 "Рахунки в банках", необхідно своєчасно виявляти і слідкувати за їх обов'язковим і точним виправленням установою банку. Не виявлені або не виправлені помилки тягнуть за собою збитки грошових коштів і мають бути зрештою списані на збитки підприємства. На рахунку № 31 "Рахунки в банках" залишок на кожний даний момент часу має відповідати залишку грошей, зафіксованому у виписці банку по рахунку № 31 "Рахунки в банках".

Аналітичний облік на рахунку № 31 "Рахунки в банках" здійснюється за виписками банку, і лише за наявності на підприємстві розрахункових субрахунків відкривають окремі аналітичні рахунки для обліку відповідних. У разі необхідності деталізація кожного аналітичного рахунка здійснюється за виписками банку.

Виписки банку. Основою для запису операцій на рахунку № 31 "Рахунки в банках" є виписки з цього рахунка. Періодично (частіше кожного дня) банк видає власникам рахунків виписки з відповідного рахунка з копіями розрахункових операцій. **Виписка обов'язково подається на 1-ше число кожного місяця.** Вона перевіряється підприємством з точки зору відповідності її доданим документам; при цьому встановлюються, чи всі записи належать до підприємства-власника рахунка. Виписка є основою для записів у реєстрах (журналу-ордера № 2 і допоміжної відомості № 2) операцій на рахунку № 31 "Рахунки в банках". Записи банку і підприємства мають бути ідентичними, але потрібно врахувати, що рахунок № 31 "Рахунки в банках" підприємства **є активними**, а для банку ці рахунки підприємств **є пасивними** рахунками. Тому **на дебеті у Виписці банку** буде

показана сума коштів, списана з рахунка підприємства, **а на кредиті** – зарахована на нього сума, відповідно **сальдо у Виписці буде на кредиті рахунка**.

Сальдо на рахунку № 31 "Рахунки в банках" завжди має бути однаковим як в обліку банку, так і підприємства.

Виписка банку замінює регістр аналітичного обліку по рахунку, а тому обов'язково має містити дату, номер документа, короткий зміст операцій і суми записів на дебеті і кредиті, а також залишки коштів на початок і кінець періоду. Форма виписки:

Київ. Печерське відд. УОБ

Виписка

З особового рахунка
Операції за 24.01.00
Попередній рух 23.01.00

Дата	Номер	МФО	Рах. Кореспонденції	Оп.	Дебет	Кредит
4.01	27	321712	420901	01	6250,00	
4.01	26	300335	15467604	01	2109,00	
4.01	528	322313	606337	01	75,54	
4.01	24	351179	467976	01	72,60	
4.01	25	324010	31132905	01	48,04	
4.01	5		960823	01	52,54	
4.01	110	303019	361001	08		461,77
Разом					8607,72	461,77
Вхідний залишок					10850,26	
Рух					8145,95	
Вихідний залишок					2704,31	

Реєстр кредитових платіжних документів від 24.01.00, одержаних від банків для зарахування коштів на рахунок у банку 322090

Рахунок клієнта	Найменування кл-та банку	Сума
Банк А: 303019	*Луцьк, Дирекція Соцбанку*	
000361001	*Волиньфармпостач*	461,77

Номер документа: 110. Дата документа: 24.01.00
Кредиторська заборгованість за медтовар по рах. 15 20.12.99
Ідентифікаційний код із державного реєстру звітних одиниць України відправника 01975330

1 документ від банку А	Сума	461,77
Одержано 1 документ загальною сумою		461,77

М.П. Підпис Печерське відд. м. Київ МФО 322090 24 січня 2000

При журнально-ордерній формі обліку операції на кредиті рахунка № 311 відображаються у журналі-ордері № 2, а на дебеті – у відомості №2. При використанні електронно-обчислювальних машин всі первинні документи разом з випискаами банку передають на машинолічильну установу (МЛУ), яка на основі їх обробки складає відповідні машинограми синтетичного й аналітичного обліків.

На основі відомості на обчислювальних машинах розробляють **машинограму – оборотну відомість** (із залишками та оборотами) на рахунку № 31 "Рахунки в банках", підсумки якої потім у згрупованому вигляді автоматично переносяться за синтетичними рахунками **до Головної книги**.

У разі переоформлення рахунка на ім'я ліквідаційного комітету подаються рішення про ліквідацію юридичної особи із зазначенням у ньому терміну дії ліквідаційного комітету і засвідчена картка із зразками підписів і відтиском печатки ліквідаційного комітету, а у разі відсутності такої печатки – з відтиском печатки організації, що створила ліквідаційний комітет.

При передачі рахунка до іншої установи банку одночасно передаються за списком всі документи з оформленням рахунка, крім карток із зразком підписів та відтиском печатки. Передача здійснюється у 3-денний строк.

Кореспонденція рахунків з обліку коштів на рахунку № 31 "Рахунки в банках" наведена в табл. 8.3

8.4. Облік операцій в іноземній валюті (субрах. № 312, 302 замість 51-2, 50-2)

Однією з форм економічної діяльності України є зовнішньоекономічна.

До видів зовнішньоекономічної діяльності належать:

– **експорт та імпорт товарів** (продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності й інших майнових прав, призначених для продажу), капіталів і робочої сили;

– **надання послуг**, у т. ч.: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експертних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристичних і т.п.;

– **наукова, науково-технічна, науково-виробнича,** навчальна й інші кооперації з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання й підготовка спеціалістів на комерційній основі;

– **спільна підприємницька діяльність**, включаючи створення спільних підприємств різних видів і форм власності, здійснення спільних господарських операцій, спільне володіння майном як на території України, так і за її межами;

– **підприємницька діяльність, пов'язана з наданням ліцензій, патентів**, "ноу-хау", торгових марок та інших нематеріальних об'єктів власності на території України і за її межами;

– **товарообмінні (бартерні) операції** та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі;

– **орендні**, у тому числі лізингові операції;

– **операції з придбання, продажу й обміну** валюти на валютних аукціонах і біржах, міжбанківському валютному ринку;

– **міжнародні фінансові операції** та операції з цінними паперами;

– **кредитні й розрахункові операції**; створення кредитних і страхових установ на території України і за її межами;

– **організація діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів**, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, здійснюваних на комерційній основі за участю об'єктів зовнішньоекономічної діяльності, організація і здійснення оптової консигнаційної торгівлі на території України за іноземну валюту;

– **інші види зовнішньоекономічної діяльності**, не заборонені законами України.

Іноземна валюта використовується як засіб платежу у розрахунках між резидентами і нерезидентами у межах торгового обороту. Порядок здійснення таких розрахунків встановлений законом України № 185/94 від 23.09.94 р. "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" (введений в дію з 5.10.94 р.).

Підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, **відкривають валютні рахунки у комерційних банках**, які мають ліцензію Національного банку України (НБУ) на ведення валютних операцій.

Для цього необхідно мати такі документи:

1) оригінал або нотаріально засвідчену копію установчих документів;

2) свідоцтво або розпорядження уповноважених органів державної влади про реєстрацію підприємства;

3) свідоцтво регіонального управління статистики;

4) копію (нотаріально засвідчену) про реєстрацію у Міністерстві зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України;

5) копію інвестиційного свідоцтва Міністерства фінансів України для спільних підприємств з іноземними інвестиціями;

6) індивідуальну ліцензію НБУ на ведення торгівлі товарами з оплатою в іноземній валюті за умови здійснення роздрібної торгівлі;

7) договір про відкриття банківського рахунка;

8) дві картки із зразками підписів осіб, уповноважених розпоряджатися рахунком.

Бухгалтерський обік валютних операцій ведеться в національній валюті України (гривнях) з виділенням в аналітичному обліку операцій в іноземній валюті. Для обліку специфічних операцій можуть відкриватися додаткові субрахунки із збереженням номерів діючого плану рахунків.

Основою для бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті є належним чином оформлені документи. Їх можна поділити на **такі основні групи:**

– **технічна документація** – технічні паспорти машин і обладнання, формуляри й опис виробів, інструкції з монтажу, налагоджування, управління і ремонту;

– **товарно-супроводжуюча документація** – сертифікат про якість товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість;

– **транспортна, експедиторська і страхова документація** – залізнична накладна та її копія – дублікат залізничної накладної міжнародного вантажного сполучення, квитанція залізничної накладної внутрішнього вантажного сполучення (вантажна накладна), коносамент, накладна автотранспортного, річкового й повітряного сполучень тощо, страховий поліс або сертифікат;

– **складська документація** – приймальний акт порту України на експортний товар, генеральний акт розвантаження пароплава з імпортними вантажами в порту прибуття України, докова розписка про прийняття вантажу на зберігання іноземним портом, варіант – документ іноземного комерційного складу, що містить розписку про прийняття товару на зберігання і заставне свідоцтво;

– **митна документація** – вантажна митна декларація, сертифікат про походження товару, довідки про сплату мита, акцизів і зборів, податку на додану вартість;

– **документи по нестачах і псуванню товару** – комерційний акт про нестачі, аварійний сертифікат;

– **розрахункова документація** – рахунок-фактура, розрахункова специфікація, переводний вексель (тратта);

– **банківська документація** – заява про переказ валюти, інкасові доручення, доручення про відкриття акредитива, чек, доручення на розподіл експортної виручки; виписки операцій по розрахунковому і валютному рахунках.

Для проведення розрахунків у вільно конвертованій готівковій валюті (за винятком російських рублів) і оформлення документів до банку, де відкрито рахунок юридичної особи, **подаються такі документи:**

– **контракт або договір з нерезидентом**, у якому передбачена повна або часткова оплата у готівковій вільно конвертованій валюті на суму, що перевищує 10 тис. дол. США;

– **оригінали митних декларацій** про вивіз з країни нерезидента до України вільно конвертованої валюти і довідки банку про зняття валютних коштів з рахунка нерезидента;

– **підтвердження повноважень фізичної особи-нерезидента** від юридичної особи-нерезидента відповідно до умов контракту або договору.

При наявності зазначених документів нерезидент здає до каси банку готівкову вільно конвертовану валюту для подальшого зарахування її на рахунок підприємства-резидента.

Наказом Міністерства фінансів України **№ 29 від 14.02.96 р.** затверджено Положення про бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України **№ 268 від 05.12.97 р.**, яке визначає:

1. Порядок відображення у бухгалтерському обліку і звітності операцій з майном і обов'язками, вартість яких визначена в іноземній валюті для підприємств, установ і організацій, що є за законодавством України юридичними особами (крім банків), а також для їх філій, представництв, відділів та інших відособлених підрозділів, виділених на окремий баланс.

2. Бухгалтерський облік іноземної валюти, що знаходиться в установах банків, ведеться за новим Планом рахунків – на субрахунку № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" і на субрахунку № 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

Субрахунки 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" та № 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті.

Бухгалтерський облік готівки в іноземній валюті ведеться за новим Планом рахунків – на субрахунку № 302 "Каса в іноземній валюті". На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти

тощо), відкриваються субрахунки "Операційна каса в національній валюті" та "Операційна каса в іноземній валюті".

3. При здійсненні операцій з майном і обов'язками (основні засоби і нематеріальні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, сировина, матеріали, обладнання і товари, готівка у касі, кошти в дорозі, на рахунках в установах банків, грошові (проїзні квитки, путівки на лікування і відпочинок тощо) і платіжні (векселі, чеки, акредитиви) документи, фінансові вкладення, кошти в розрахунках з юридичними і фізичними особами, кредити банків, інші позики, активи і пасиви) їх вартість для відображення у бухгалтерському обліку підлягає перерахунку у грошову одиницю України за курсом Національного банку України.

4. Перерахунок у грошову одиницю України для відображення операцій у бухгалтерському обліку провадиться за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій в іноземній валюті.

5. Перерахунок готівки, коштів в установах банків і в дорозі, грошових і платіжних документів, цінних паперів, коштів у розрахунках (включаючи кошти по обов'язках і позики) з юридичними і фізичними особами, а також залишок цільового фінансування з бюджету в іноземній валюті здійснюється на дату здійснення операції в іноземній валюті, а також на дату складання бухгалтерської звітності (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Перелік дат, на які здійснюється перерахунок операцій в іноземній валюті

№ пор.	Зміст операції в іноземній валюті	Дата, яка вважається датою здійснення господарської операції і датою, на яку здійснюється перерахунок
1	2	3
1.	Реалізація продукції, товарів (робіт, послуг) та інших цінностей за іноземну валюту:	Дата митного оформлення продукції, товарів та інших цінностей, що експортуються
	а) при визначенні виручки від реалізації за продажною вартістю відвантаженої продукції і товарів, виконаних робіт і послуг (метод нарахування)	Дата підписання документів про фактичне виконання робіт і послуг

Продовження таблиці 8.1

1	2	3
	Підпункт "б" виключено (згідно з наказом Мінфіну № 268 від 05.12.97 р.)	
2.	Імпорт сировини, матеріалів, обладнання, товарів, робіт, послуг та інших цінностей	Дата митного оформлення сировини, матеріалів, обладнання та інших цінностей, які імпортуються. Дата підписання документів про фактичне виконання робіт і послуг
3.	Банківські операції на валютних рахунках	Дата зарахування або списування валютних коштів по виписці установ банків
4.	Касові операції з іноземною валютою	Дата оприбуткування або видачі іноземної валюти за касовими ордерами, квитанціями обмінних пунктів
5.	Погашення заборгованості в іноземній валюті, виданої працівникам підприємства під звіт для здійснення передбачених витрат	Дата затвердження авансового звіту працівника
6.	Формування розміру Статутного капіталу за участю іноземних інвесторів	За курсом, зафіксованим в установчому договорі, але не вище курсу Національного банку України на дату його підписання
7.	Утворення заборгованості іноземних інвесторів, які є засновниками підприємства, по внесках до Статутного капіталу	Дата підписання установчого договору
8.	Складання бухгалтерської звітності	За останнім курсом котирування у звітному періоді

Оподаткування операцій із розрахунками в іноземній валюті відображено у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283-97-ВР від 22.05.97 р. ст. 7.3 підпункти: 7.3.1, 7.3.2, 7.3.3, 7.3.4, 7.3.5, 7.3.6.

У таблиці 8.2 наведена кореспонденція рахунків з обліку курсових різниць.

6. Для складання бухгалтерської звітності перерахунок вартості (наведений у попередньому абзаці активів і пасивів) у грошову одиницю України, включаючи кошти, використовувані за межами України, **здійснюється за курсом, що є останнім за часом котирування** Національним банком України у звітному періоді.

7. **Вартість основних засобів і нематеріальних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів**, сировини і матеріалів, обладнання і товарів, фондів спеціального призначення й інших активів і пасивів (що не наведені у 5 абзаці), використовуваних для ведення господарської діяльності в Україні та за її межами, **при складанні бухгалтерської звітності оцінюється** у грошовій одиниці України за сумою, вирахуваною за діючим курсом Національного банку України на дату здійснення господарської операції в іноземній валюті, з якою пов'язано зарахування цих активів і пасивів на баланс підприємства.

8. **Перерахунок вартості активів і пасивів**, наведених у попередньому абзаці, після відображення у бухгалтерському обліку у зв'язку із змінами курсу іноземних валют **не здійснюється.**

Складність організації бухгалтерського обліку полягає не лише в переході до поширених за кордоном форм розрахунків, а і в необхідності відображати експортно-імпортні операції водночас у двох валютах: національній валюті України (гривнях) та іноземній (доларах, марках, рублях та ін.).

У регістрах бухгалтерського обліку (відомостях, книгах, журналах-ордерах) всі записи здійснюються в національній грошовій одиниці. **При обробці первинних документів**, вартісні показники яких вказані в іноземних валютах, працівники бухгалтерської (фінансової) служби підприємства **можуть використовувати таку методику**. Вартісні показники в іноземній валюті показують у чисельнику (наприклад, фіолетовою пастою), а у знаменнику – еквівалент цих вартісних показників у національній валюті за курсом Національного банку України на дату, визначену для перерахунку операцій в іноземній валюті **(будь-якою, крім червоної, пастою)**.

Для спостереження за реальним станом активів і пасивів підприємства необхідно одночасно вести записи вказаних операцій у таких же регістрах, але з вказівкою назви іноземної валюти.

Записи на валютному субрахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" здійснюються на підставі виписок установ банків і розрахунково-платіжних документів, якими оформлено списання і надходження іноземної валюти.

На валютний рахунок зараховуються суми в іноземній валюті з аналогічних рахунків інших власників в оплату куплених товарів і послуг. З поточного валютного рахунка переказуються за кордон суми в оплату товарів для погашення заборгованості. Валютна виручка незалежно від суми надходження підлягає зарахуванню на валютний рахунок.

Національний банк України визначає офіційний курс національної валюти (гривні) до долара США, німецької марки, російського рубля за результатами торгів на Українській міжбанківській валютній біржі. До інших валют Національний банк України визначає курс гривні через крос-курси Франкфуртської валютної біржі і Московської міжбанківської валютної біржі.

До змін курсових різниць призводять зміна курсу валюти у період між датою здійснення господарської операції (або датою попереднього звіту) і датою розрахунку по обов'язках, що випливають з цієї операції.

Курсові різниці визначаються за валютними активами і пасивами відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996/XIV від 16 липня 1999 р.

До валютних статей (грошових) активів і пасивів підприємства належать:

– **залишки коштів іноземної валюти** (у касі, на поточних рахунках в іноземній валюті в банках, в дорозі);

– **платіжні документи в іноземних валютах** – векселі, тратти, чеки, акредитиви та ін.;

– **грошові документи в іноземних валютах** – поштові марки, оплачені проїзні, лікувально-туристичні та інші документи, термін використання яких не настав;

– **фондові цінності** (цінні папери) в іноземних валютах – акції, облігації, сертифікати;

– **кредити банків в іноземній валюті**;

– **дебіторська і кредиторська заборгованість** в іноземних валютах стосовно юридичних і фізичних осіб.

Виходячи з вищезазначеного, курсові різниці визначаються за сумами й операціями в іноземній валюті, облікованими на рахунках:

За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.	За новим Планом з 01.01.2000 р.
№ 50 "Каса"	№ 302 "Каса в іноземній валюті"
№ 52 "Валютний рахунок"	№ 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"
№ 55 "Інші рахунки в банках"	№ 314 "Інші рахунки в банках в іноземній валюті"
№ 56 "Інші грошові кошти"	№ 33 "Інші кошти"
№ 58 "Фінансові вкладення"	№ 35 "Поточні фінансові інвестиції"
№ 59 "Векселі одержані"	№ 342 "Короткострокові векселі одержані в іноземній валюті"

№ 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"	№ 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"
№ 61 "Розрахунки по авансах"	371 "Розрахунки за виданими авансами"
№ 62 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	№ 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
№ 63 "Розрахунки за претензіями"	№ 374 "Розрахунки за претензіями"
№ 66 "Векселі видані"	№ 622 "Короткострокові векселі видані в іноземній валюті"
№ 71 "Розрахунки з підзвітними особами"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
№ 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"	№ 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
№ 75 "Розрахунки з учасниками"	№ 67 "Розрахунки з учасниками"
№ 90 "Короткострокові кредити банків"	№ 602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"
№ 92 "Довгострокові кредити банків"	№ 50 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті"

Інші рахунки за статтями балансу (не валютні, не грошові) не перераховуються при складанні звіту-балансу (рахунки № 10, 12, 201, 203, 205, 207, 208, 22, 15, 26, 28, 79, 40, 83, 48), а показуються у бухгалтерському обліку і балансі в сумах, визначених шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку на дату їх первісної оцінки.

9. Операції з курсовими різницями (згідно з Положенням про бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті, наказом Мінфіну № 29 від 14.02.96 р., абз. 9, зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України № 268 від 05.12.97 р.).

9.1. Різниця між оцінкою в українській валюті, наведеною у абз. 5, активів і пасивів, вартість яких виражена в іноземній валюті, вирахуваній виходячи з курсу Національного банку України на дату проведення розрахунків або на дату складання бухгалтерської звітності за звітний період, і оцінкою в українській валюті цих активів і пасивів виходячи з курсу Національного банку України на дату відображення їх у бухгалтерському обліку у звітному періоді або на дату складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період для потреб бухгалтерського обліку, **вважається курсовою різницею**.

9.2. Курсові різниці у бухгалтерському обліку і звітності відображаються у тому ж звітному періоді, до якого

належить дата розрахунку або за який складається бухгалтерська звітність.

Не нараховуються і не відображаються у бухгалтерському обліку до особливих вказівок курсові різниці на залишки валютних коштів, що знаходяться на заблокованих валютних рахунках підприємств і установ у Зовнішекономбанку колишнього СРСР.

9.3. Курсові різниці підприємствами й організаціями відображалися окремо на рахунку № 80 "Прибутки і збитки" у складі фінансових результатів від позареалізаційних операцій.

Записи операцій в регістрах бухгалтерського обліку на рахунках обліку активів і пасивів, вартість яких визначається в іноземній валюті, виконуються підприємством, організацією, установою, що здійснюють господарську діяльність в Україні та за її межами, у грошовій одиниці України.

Зазначені записи операцій з активами і пасивами, наведених у п. 5 цієї Постанови, виконуються у тій іноземній валюті, в якій здійснюються платежі.

Доходи і витрати в іноземній валюті, за якими формується результат від здійснення фінансово-господарської діяльності за межами України, визначаються у грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату здійснення відповідної операції в іноземній валюті або середній величині курсів. Середня величина курсів є результатом ділення добутку величин курсів Національного банку України і кількості днів їх дії у звітному періоді на кількість календарних днів у звітному періоді.

У зв'язку з тим що суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України затримують продаж у зростаючих обсягах експортної валютної виручки та інших валютних надходжень, що спричиняє суттєве зменшення міжбанківського валютного ринку, **Правління Національного банку України,** керуючись Положеннями статей 6 та 11 декрету Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання і валютного контролю", **видало постанову** "Про введення обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті на користь резидентів – юридичних осіб" **№ 349 від 4 вересня 1998 р. (зі змінами і доповненнями**, внесеними постановами Правління Національного банку України № 365 від 14.09.98 р., № 408 від 01.10.98 р., № 39 від 27.01.99 р., № 62 від 12.02.99 р., **№ 141 від 24.03.99 р.**).

Правління, виконуючи конституційні зобов'язання Національного банку України щодо забезпечення стабільності грошової одиниці України, **постановляє**:

Встановити, що на період до стабілізації ситуації на валютному ринку України **50% надходжень в іноземній**

валюті першої групи Класифікатора іноземних валют Національного банку України на користь резидентів – юридичних осіб **підлягають обов'язковому продажу через уповноважені банки** та уповноважені кредитно-фінансові установи на міжбанківському валютному ринку України у порядку, встановленому Національним банком України.

Обов'язковому продажу не підлягають кошти в іноземній валюті першої групи Класифікатора іноземних валют Національного банку України:

– **що надходять у вигляді кредитів** (позик, фінансової допомоги) від уповноважених банків та уповноважених кредитно-фінансових установ та ін.;

– **що перераховуються на територію України** з метою здійснення інвестицій та ін.;

– **що надходять безкоштовно** у вигляді добровільних пожертвувань та ін.

Узгодженість рахунків з обліку курсових різниць

План рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
20, 23, 29	23 "Виробництво"
31 "Витрати майбутніх періодів"	39 "Витрати майбутніх періодів"
41 "Товари" 42 "Торговельна націнка"	28 "Товари"
43 "Позавиробничі витрати" 44 "Витрати обігу" 26 "Загальногосподарські витрати"	93 "Витрати на збут"
51 "Розрахунковий рахунок"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
52 "Валютний рахунок"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"
55 "Інші рахунки в банках"	313 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"
56 "Інші грошові кошти"	33 "Інші кошти"
58 "Фінансові вкладення"	35 "Поточні фінансові інвестиції"
59 "Векселі одержані"	34 "Короткострокові векселі одержані"
60 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"
61 "Розрахунки по авансах", субрахунок 1 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками за виданими авансами та частковій оплаті замовлень"	371 "Розрахунки за виданими авансами"

62 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	362 "Розрахунки з іноземними партнерами"
63 "Розрахунки за претензіями"	374 "Розрахунки за претензіями"
66 "Векселі видані"	622 "Короткострокові векселі видані в іноземній валюті"
68 "Розрахунки з бюджетом" 67 "Податкові розрахунки"	64 "Розрахунки за податками і платежами"
69 "Розрахунки зі страхування"	65 "Розрахунки за страхуванням"
75 "Розрахунки з учасниками"	67 "Розрахунки з учасниками" 46 "Неоплачений капітал"
76 "Розрахунки з дебіторами і кредиторами"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами" 685 "Інші розрахунки"
79 "Внутрішньогосподарські розрахунки"	683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"
46 "Реалізація"	714 "Дохід від операційної курсової різниці" 715 "Одержані пені, штрафи, неустойки" 732 "Відсотки одержані"
83 "Доходи майбутніх періодів"	69 "Доходи майбутніх періодів"
90 "Короткострокові позики банку"	602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"
92 "Довгострокові кредити банку"	502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті"
96 "Цільове фінансування і цільові надходження"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"

Таблиця 8.2

8.5. Кореспонденція рахунків з обліку курсових різниць

№ пор.	Назва операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	На суму гривень, перераховану для купівлі валюти (за ринковим курсом валюти, який дорівнює балансовій вартості іноземної валюти)	56	51	331	311

Продовження таблиці 8.2

1	2	3	4	5	6
2.	На суму збору до Пенсійного фонду у розмірі 1% від суми в гривнях, витрачених на купівлю валюти (згідно із Законом України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" № 208-XIV від 22.10.98 р. та Порядком сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій – постанова КМУ № 1740 від 03.11.98 р. зі змінами і доповненнями № 1852 від 24.11.98 р.)	20, 44	69	23, 92, 93, 94	651
3.	На суму утриманих банком комісійних	76	56	377	33
	Одночасно	20, 44	76	23, 92, 93, 94	377
4.	На суму іноземної валюти, що надійшла (перерахована у гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на останній робочий день звітного періоду)	52	56	312	33
5.	На суму перерахованого банком збору до Пенсійного фонду	69	56	651	33
6.	У випадку збільшення курсу НБУ	52	80	312	714
7.	У випадку зменшення курсу НБУ	80	52	714	312
8.	На суму перерахованої валюти постачальникові (це валові витрати – рах. № 18) – передоплата за товари	60	52	631	312
9.	На суму курсової різниці	52	80	312	714
	або	80	52	714	312
10.	На суму митної вартості товару (за курсом НБУ на дату проходження ВМД)	41	60	28	631
11.	На суму митних зборів, мита (це валові витрати)	76	51	377	311
	Одночасно	41	76	28	377
12.	На суму сплаченого ПДВ за імпортованими товарами	68	51	641	311
13.	На суму курсової різниці у разі збільшення курсу (це валові доходи, рах. № 48)	60	80	631	714
14.	На суму курсової різниці у разі зменшення курсу (це валові витрати, рах. № 18)	80	60	714	631

Надходження коштів на рахунки № 31 "Рахунки в банках" має великий діапазон.

Найбільша сума надходження – це виручка від реалізації продукції, виконаних робіт і послуг, від реалізації інших активів. Кошти надходять також **з каси підприємства** – депонентські суми, виручка від реалізації; суми за висунуті претензії; перерахунки сум фінансовими органами, суми від окремих осіб у погашення заборгованості по відшкодуванню матеріального збитку; суми вкладів, що надійшли від засновників підприємств; суми, що надійшли від дебіторів у погашення їх боргів (за виконавчими листами та ін.); надходження від орендарів орендної плати, від орендарів за продані об'єкти; надходження коштів від внутрішньогосподарських підрозділів, що мають окремі баланси; одержані кредити банків короткострокові, довгострокові; надходження коштів цільового фінансування і цільових надходжень та ін.

Оплата (списування коштів) рахунків № 31 "Рахунки в банках" теж має великий діапазон (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

8.6. Кореспонденція рахунків з обліку коштів на рахунках в банках

№ пор.	Назва операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Надходження від покупців і замовників виручки від реалізації продукції, робіт, послуг	51, 52	62	311, 312	361
2.	Надійшла на рахунки в банках виручка від реалізації інших активів	51, 52	62	311, 312	361
3.	Внесена з каси на рахунки банків готівка (у т.ч. депонентські суми, виручка від реалізації та ін.)	51, 52	50	311, 312	30
4.	Зараховані на рахунок залишки в банках коштів, невикористаних акредитивів і лімітованих чекових книжок; валютні кошти	51	55, 52	311	313, 312
5.	Грошові кошти в дорозі, зараховані на рахунки в банку	51, 52	56	311, 312	33

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4	5	6
6.	Повернення займу, раніше наданого в порядку короткострокових фінансових вкладень; повернення вкладів (депозитів) банком	51, 52	58	311, 312	35
7.	Перераховані постачальниками різні суми у зв'язку з перерахунками, пов'язаними з арифметичними підрахунками в рахунках-фактурах, з цінами; повернення перебору фрахту	51, 52	60	311, 312	631
8.	Повернено раніше виданий аванс; суми, що надійшли від покупця, замовника за проміжними рахунками	51, 52	61	311, 312	371
9.	Надійшли грошові кошти (платежі за відпущену покупцям продукцію) від покупців та замовників; надійшли проценти по одержаних від покупців векселях	51, 52	62	311, 312	361
10.	Надійшли суми за висунуті претензії	51, 52	63	311, 312	374
11.	Повернуті на рахунки в банках перерахунки сум фінансовими органами	51, 52	68	311, 312	641
12.	Надходження процентів від продажу в кредит: перерахунки з банком на зменшення витрат виробництва (обігу) при інкасації тощо	51, 52	80	311, 312	732
13.	Надійшли суми, одержані від органів соціального страхування, за перевищення відповідних перерахувань над відрахуваннями	51, 52	69	311, 312	65
14.	Надійшли суми від окремих осіб в погашення заборгованості по відшкодуванню завданого збитку	51, 52	72	311, 312	375
15.	Суми вкладів, що надійшли від засновників, які раніше підписалися на акції	51, 52	75	311, 312	46
16.	Суми, що надійшли від дебіторів у погашення їх боргів (за виконавчими листами тощо), у т.ч. надходження від орендарів орендної плати; від орендарів за продані об'єкти	51, 52	76	311, 312	377

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4	5	6
17.	Надходження коштів від внутрішньогосподарських підрозділів, що мають окремі баланси	51, 52	79	311, 312	683
18.	Зарахування штрафів, пені, неустойки	51, 52	80	311, 312	715
19.	Зарахування доходів, що надійшли в рахунок майбутніх періодів (орендна і квартирна плата, за комунальні послуги тощо)	51, 52	83	311, 312	69
20.	Надходження на рахунки в банках від різних організацій або осіб сум, наданих безповоротно	51, 52	80	311, 312	745
21.	Одержані короткострокові кредити банків; операції обліку (дисконту) векселів	51, 52	90	311, 312	601
22.	Одержані довгострокові кредити банків; операції обліку (дисконту) довгострокових векселів	51, 52	92	311, 312	501
23.	Кредитування податку на додану вартість	51, 52	90	311, 312	601
24.	Зараховані на рахунки в банках кошти цільового фінансування та цільових надходжень (надходження від осіб пайових внесків)	51, 52	96	311, 312	48
25.	Одержані суми кредитів банків для видачі займів працівниками (на індивідуальне будівництво (житлове), на будівництво садових будиночків, молодим родинам на поліпшення житлових умов)	51	97	311	60
26.	Оплачені кошти з рахунків у банках за придбані нематеріальні активи	04 68 60	60 60 51, 52	12 644 631	631 631 31
27.	Оплачені різні витрати по капітальних вкладеннях	33	51, 52	15	311, 312
28.	Різні витрати на потреби основних цехів, загальновиробничі потреби, а також обслуговування і управління, оплачені з рахунків у банках; судові витрати, арбітражні збори, проценти банку за короткострокові кредити	20, 25, 26	51, 52	23, 91, 92, 949	311, 312
29.	Витрати обслуговуючих виробництв і господарств, оплачені з рахунків у банку	29	51, 52	23	311, 312

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4	5	6
30.	Оплачені різні витрати, що належать до витрат майбутніх періодів (у т.ч. по рекультивації земель, орендній платі на наступний рік тощо)	31	51, 52	39	311, 312
31.	Витрати, пов'язані із збутом продукції (відвантаженням і реалізацією), оплачені безготівковим шляхом	43	51, 52	93	311, 312
32.	Оплачені витрати торговельних та інших підприємств	44	51, 52	92, 93, 94	311, 312
33.	Готівка, що надійшла до каси із банку (на видачу заробітної плати, пенсій, допомоги, премій тощо)	50	51, 52	30	311, 312
34.	Оплачені з рахунку в банку придбані валютні кошти; зараховані грошові кошти до акредитивів і на особові рахунки, перераховані кошти банку для оплати дивідендів, депонування коштів при видачі чекових книжок	52, 55	51	312, 314	311
35.	Придбані грошові документи з оплатою через банк (путівки, марки); викуплені в акціонерів власні акції	56	51, 52	33	311, 312
36.	Векселі, придбані й оплачені з рахунків у банках	59	51, 52	34	311, 312
37.	Погашена заборгованість перед постачальниками і підрядчиками	60	51, 52	631	311, 312
38.	Відображені суми авансів, виданих під поставку матеріальних цінностей тощо	61	51, 52	371	311, 312
39.	Погашена різна заборгованість перед покупцями і замовниками у зв'язку з перерахуваннями	62	51, 52	361	311, 312
40.	Помилково списані банком суми (заборгованість установам банків)	63	51, 52	374	311, 312
41.	Оплачені векселі; погашена заборгованість по векселях	66	51, 52	62	311, 312
42.	Перераховані платежі до бюджету (прибутковий податок, податок на додану вартість тощо)	68	51, 52	641	311, 312

Закінчення таблиці 8.3

1	2	3	4	5	6
43.	Погашення заборгованості з відрахування органам соціального страхування	69	51, 52	652	311, 312
44.	Перерахування авансу підзвітним особам	71	51, 52	372	311, 312
45.	Перерахування засновникам дивідендів	73, 75	51, 52	671	311, 312
46.	Перераховані грошові кошти різним кредиторам (суми, утримані з працівників на користь різних організацій та осіб, наприклад, аліменти; платежі за товари в кредит; заборгованість за транспортні витрати тощо)	76	51, 52	68	311, 312
47.	Перераховані суми заборгованості внутрішньогосподарським підрозділам, що мають окремі баланси (або інші суми)	79	51, 52	683	311, 312
48.	Сплачені штрафи, пені, неустойки	80, 81	51, 52	948	311, 312
49.	Сплачені різні витрати за рахунок фондів спеціального призначення	88	51, 52	23, 91 та ін.	311, 312
50.	Сплачені витрати з рахунків у банках по раніше зарезервованих сумах	89	51, 52	47	311, 312
51.	Погашена заборгованість з короткострокової позики банку	90	51, 52	60	311, 312
52.	Погашені довгострокові кредити банків	92	51, 52	50	311, 312
53.	Погашене кредитування податку на додану вартість	95	51, 52	55	311, 312
54.	Списані суми, використані на цільові заходи	96	51, 52	48	311, 312
55.	Надійшли грошові дикументи в касу підприємства (поштові марки, марки гербового збору, сплачені проїзні документи тощо)	56	51	331	311

8.7. Облік касових операцій (рах. № 30)

8.7.1. Порядок ведення касових операцій у національній валюті України

Рахунок № 30 "Каса" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства.

Рахунок № 30 "Каса" має такі субрахунки:

№ 301 "Каса в національній валюті"

№ 302 "Каса в іноземній валюті".

На дебеті рахунка № 30 "Каса" відображається надходження грошових коштів до каси підприємства, на кредиті – виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валют тощо), відкриваються субрахунки "Операційна каса в національній валюті" та "Операційна каса в іноземній валюті".

Касові операції (надходження готівки до каси і видача з неї) здійснюються на підставі Порядку ведення касових операцій у народному господарстві України, затвердженого постановою Національного банку України № 21 від 02.02.95 р. у редакції постанови правління Нацбанку України **№ 334 від 13.10.97 р.,** зареєстрованого у Мін'юсті України № 530/2334 від 04.11.97 р. і Постановою правління Національного банку України "Про затвердження змін і доповнень до Порядку ведення касових операцій в національній валюті України" **№ 16 від 19.01.99 р.** (зареєстровано у Міністерстві юстиції України № 65/3358 від 04.02.99 р., **№ 265 від 4 червня 1999 р.** (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України за **№ 395/3688 від 21 червня 1999 р.**).

Усі підприємства, незалежно від форми власності (державні, орендні, колективні, кооперативні, спільні, колективні), зобов'язані зберігати свої грошові кошти в установах банку.

Каса – самостійний структурний підрозділ підприємства, призначений для зберігання коштів і проведення розрахунків готівкою. Матеріальну відповідальність за збереження коштів і ведення касових операцій покладено на касира, з яким укладають договір про матеріальну відповідальність у формі зобов'язання касира (або іншої уповноваженої особи).

Грошові кошти до каси надходять з рахунків у банках (№ 31), внаслідок реалізації товарно-матеріальних цінностей, від підзвітних осіб тощо.

Ліміти залишку готівки в касі для кожного підприємства встановлюються комерційними банками за місцем відкриття рахунка з урахування режиму і специфіки роботи

підприємства. У разі, якщо ліміт залишку готівки в касі підприємства взагалі не встановлено, вся наявна готівка в його касі на кінець дня має бути здана до банку (незалежно від причин відсутності ліміту каси).

Колективні сільськогосподарські підприємства, колгоспи, сільськогосподарські кооперативи, селянські спілки **самостійно визначають розміри готівки,** що може постійно знаходитися в їх касах з відповідним повідомленням у першому кварталі кожного року установ банків, які їх обслуговують, і в межах цих коштів здійснюють необхідні поточні витрати (крім виплат, передбачених **п. 5 Порядку № 334**). Готівка понад визначені розміри має здаватися ними до банків і вільно отримуватися з банку на цілі, вказані у чеку.

Підприємства можуть мати у своїй касі готівку у межах лімітів залишку і використовувати її з виручки у межах норм. Ліміти залишку готівки в касі визначаються щорічно і у разі необхідності переглядаються.

Порядок встановлення лімітів залишку готівки в касі регулюється Інструкцією Національного банку України № 4 "Про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України", затвердженою постановою Правління Національного банку України **№ 149 від 20.06.95 р.** в редакції постанови Правління Національного банку **№ 335 від 13.10.97 р.**

Указом Президента України "Про внесення змін до Указу Президента України **№ 436 від 12 червня 1995 р." № 491/99 від 11 травня 1999 р.** введені нові штрафні санкції за порушення норм обігу готівки.

За новою редакцією Указу:

– **за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день** (у старій не було "за кожний день");

– **за неоприбуткування (неповне оприбуткування) у касах готівки – у п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми;**

– **за витрачання готівки з виручки,** отриманої від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень, на виплату заробітної плати, матеріального заохочення, допомог усіх видів, компенсацій, **за наявності податкової заборгованості – у розмірі здійснених виплат;**

– **за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування** щодо раніше виданих коштів – **у розмірі 25% виданих під звіт сум та інші санкції.**

Санкції у вигляді стягнення податковими органами (згідно зі статтею II Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про державну податкову службу в Україні"»):

– **в однократному розмірі** донарахованої за результатами перевірки суми податку або іншого платежу, **а у випадку повторного порушення**, протягом року після порушення, встановленого попередньою перевіркою, – **у двократному розмірі** донарахованої за результатами перевірки суми податку, іншого платежу;

– **10% належних до сплати сум податків**, інших платежів за неподання або несвоєчасне подання органам державної податкової служби податкових декларацій, розрахунків, аудиторських висновків та інших документів, необхідних для обчислення податків, тощо.

Згідно з постановою Правління Національного банку України "Про затвердження змін і доповнень до Порядку ведення касових операцій у національній валюті України" **№ 16 від 19.01.99 р.** встановлено, що:

– **готівкові розрахунки підприємств та індивідуальних підприємців** між собою, а також з громадянами можуть здійснюватися як за рахунок коштів, одержаних з кас банків, так і за рахунок виручки, одержаної від реалізації товарів (робіт, послуг), та інших касових надходжень (виручки) за винятком тих підприємств та індивідуальних підприємців, які мають податкову заборгованість, і відповідно здійснюють виплати, пов'язані з оплатою праці, виключно за рахунок коштів, одержаних із установ банків;

– **у випадках, пов'язаних з надходженням до каси** підприємства наприкінці робочого дня після завершення інкасації або закінчення роботи вечірньої каси значних сум готівки від здійснення господарської діяльності, внаслідок чого перевищується встановлений ліміт каси, такі підприємства не пізніше наступного робочого дня (банку та клієнта) повинні здати цю готівку (в частині, що перевищує ліміт каси) до обслуговуючої установи банку. За таких умов вказані кошти не вважаються понадлімітними у день їх оприбуткування до каси підприємства;

– **готівкова виручка підприємств та індивідуальних підприємців** може використовуватися ними у необхідних розмірах для забезпечення господарських потреб (у разі відсутності податкової заборгованості) і на виплату заробітної плати, заохочень, допомоги всіх видів, компенсацій, тобто виплат з оплати праці;

– **готівка, отримана під звіт**.

Відповідно до постанови Національного банку України **№ 265 від 4 червня 1999 р.** внесені зміни і доповнення

до Порядку ведення касових операцій у національній валюті України.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які мають поточні рахунки в банку, зобов'язані зберігати свої кошти в установах банків. **Готівка**, яку вони одержують з власних поточних рахунків в установах банків у межах наявних на них коштів, **має витрачатися виключно на визначені в чеку потреби**, що не суперечить чинному законодавству, у т.ч. нормативним актам НБУ. Для підтвердження здійснених цільових витрат готівки підприємства та індивідуальні підприємці повинні надавати обслуговуючій установі банку (на її вимогу) звітні платіжні розрахункові документи (касові і товарні чеки, квитанції до прибуткових ордерів, податкові накладні, договори купівлі-продажу, акти закупівлі, рахунки-фактури тощо).

Сума платежу готівкою одного підприємства (індивідуального підприємця) іншому підприємству (індивідуальному підприємцю) **не повинна перевищувати 3 тис. грн. протягом одного дня** за одним або кількома платіжними документами. **Платежі понад установлену граничну суму (3 тис. грн.)** провадяться виключно в безготівковому порядку.

У разі здійснення підприємствами (індивідуальними підприємцями) готівкових розрахунків з іншими підприємствами (індивідуальними підприємцями) понад установлену граничну суму (3 тис. грн.) кошти в розмірі перевищення зазначеної суми розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі платника готівки одноразово (того дня, коли було здійснено таку операцію) з подальшим порівнянням одержаної суми із затвердженим лімітом каси.

Обслуговуючі установи банку особливу увагу повинні приділяти перевірці цільового використання готівкових коштів у значних **(понад 50 тис. грн.)** розмірах, знятих підприємствами та індивідуальними підприємцями з будь-якого зі своїх банківських рахунків.

8.7.2. Документальне оформлення касових операцій

Касові операції оформлюють документами, типові форми яких затверджені наказом Мінстату України **№ 51 від 15.02.96 р.**

Надходження і видачу грошей з каси підприємства оформлюють прибутковими й видатковими касовими ордерами, які виписує бухгалтерія, за формами № КО-1 і № КО-2 (табл. 8.4, 8.5).

Таблиця 8.4

Затверджено
наказом Держкомстату України
№ 263 від 27 липня 1998 р.
Типова форма № КО-1
Код за ДКУД

"Станко"
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ

ПРИБУТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР № *20*

Число	Місяць
13	*05*

2000 р.

Форма № КО-1

	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Шифр аналітичного обліку	Сума, грн.	Шифр цільового призначення
	4400920		*200* =	

Прийнято від *Проканчука Миколи Степановича*
Підстава *внесок за міжміські переговори*
двісті (словами)
Додаток
Головний бухгалтер
Одержав касир

Лінія відрізу

Форма № КО-1 *20*

"Станко"
(підприємство, організація)

КВИТАНЦІЯ
до прибуткового касового ордера № *20*

Прийнято від *Проканчука М.С.*
Підстава *внесок за міжміські переговори*
двісті (словами)
200 грн. *00* коп.
"*13*" *05* *2000* р.
М.П.
Головний бухгалтер
Касир

Таблиця 8.5

Хлібозавод № 4
(підприємство, організація)

Форма № КО-2

Видатковий касовий ордер № *87*

Число	Місяць
24	*квітня*

2000 р.

	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Шифр аналітичного обліку	Сума, грн.	Шифр цільового призначення
	702		*370*	

Видати *Свиридовій Вірі Петрівні*
(прізвище, ім'я, по батькові)
Підстава *невиплачена заробітна плата за березень 2000 р.*
триста сімдесят грн. — коп.
(словами)
Додаток *заява*
Керівник ✓ Головний (старший) бухгалтер ✓
Отримав *триста сімдесят* грн. — коп.
"*24*" *квітня* 2000 р. Підпис ✓
По *паспорту*
(найменування, номер, дата і місце видачі документа, що засвідчує особу одержувача)
Видав касир *Ільєнко А.П.*

Касові ордери передаються до виконання касирові підприємства безпосередньо бухгалтером, а не через особу, що одержує або вносить гроші.

Касир, що одержав з бухгалтерії касові ордери, повинен перевірити правильність їх оформлення, наявність і дійсність підписів, додатки, перераховані в ордері. Після цього він приймає або видає гроші. Особі, що внесла гроші до каси, видається квитанція. При видачі грошей за видатковим касовим ордером окремій особі касир вимагає пред'явлення документа, який посвідчує особу одержувача. Таким документом є паспорт, закордонний паспорт, військовий квиток, службове посвідчення за наявності на ньому фотокартки й особистого підпису власника. Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери заповнюються бухгалтерією чітко й зрозуміло, без будь-яких підчисток, помарок або виправлень. **Прибуткові й видаткові касові ордери до передачі в касу реєструються бухгалтерією в Журналі реєстрації касових ордерів** (табл. 8.6), де їм надаються порядкові номери. Касир усі надходження і видачі

готівки за прибутковими і видатковими касовими ордерами обліковує у **Касовій книзі**.

Керівник підприємства повинен надавати касирові охорону при транспортуванні грошових коштів і цінностей з установи банку. При транспортуванні грошових коштів касирові, супроводжуючим його особам забороняється: розголошувати маршрут руху і розмір суми грошових коштів і цінностей, що перевозяться, допускати до салону транспортного засобу осіб, які не призначені керівником підприємства для доставки, користуватися супутнім або громадським транспортом.

Для забезпечення надійного зберігання готівки і цінностей каса має відповідати таким вимогам:

– бути ізольованою від інших допоміжних приміщень;

– мати сейф або металеву шафу;

– мати спеціальне віконце для проведення операцій з клієнтами і працівниками;

– бути обладнаною охоронно-пожежною сигналізацією, що відповідає вимогам діючого Положення.

Таблиця 8.6

_____
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Типова форма № КО–3
Затверджена наказом Мінстату України
№ 51 від 15.02.96 р.
Код за УКУД

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ПРИБУТКОВИХ КАСОВИХ ДОКУМЕНТІВ
2000 р.

Прибутковий, видатковий документ		Надійшло грошей (витрачено)				Примітка
Дата	Номер	На заробітну плату, премії, стипендії	На відрядження та переміщення			
1	2	3	4	5	6	7
Залишок		85,0				
01.03	1	5500	350			Надійшло
01.03	2	5500	350			Видано
02.03	3	1200	–			Надійшло
02.03	4	1200	–			
...						Видано
Разом						

8.7.3. Порядок одержання грошових коштів готівкою у банку і здавання до банку

Підприємство одержує готівку з банку через касира за грошовим чеком, виписаним на його ім'я.

Відповідно до Положення "Про організацію бухгалтерського обліку в Україні" на підприємствах, в установах, у штаті яких відсутня посада касира, його обов'язки за письмовим розпорядженням керівника підприємства, установи виконує інший працівник.

Для одержання в банку чекової книжки, в якій знаходяться чеки, потрібно заповнити відповідну заяву, в котрій зазначаються прізвище, ім'я та по батькові касира і зразок його підпису. Заява підписується керівником і головним бухгалтером і засвідчується печаткою підприємства. Згідно з цією заявою касир одержує чекову книжку на 25 або 50 чеків. Щоб зняти готівку зі свого рахунка в банку, бухгалтер заповнює грошовий чек, підписує його разом з керівником і передає касирові. Касир попередньо (як правило за 1–2 дні) замовляє необхідну суму в банку, а потім одержує її за чеком. Корінець чека є виправдним документом для записів касових операцій в облікових регістрах.

Готівку, одержану з рахунків у банку до Каси, витрачають за суворо цільовим призначенням (потреби, на які одержано гроші, зазначаються на зворотному боці грошового чека). Невикористаний залишок здається з Каси на рахунки в банках. Наприклад, неодержана у встановлений термін заробітна платня має бути повернена на рахунки в банках у 3-денний термін. На рахунок в банку (№ 31) здаються гроші (готівка), прийняті до Каси в рахунок внесків до Статутного капіталу, виручка від реалізації товарно-матеріальних цінностей підприємства тощо.

Здача готівки на рахунки в банках оформлюється Видатковим касовим ордером.

Касир, щоб здати готівку, повинен заповнити первинний документ **"Об'ява на внесок готівкою"** (табл. 8.7), який може одержати в оператора банку.

Цей документ складається з трьох частин. Верхня частина залишається у банку, середня частина (квитанція) передається касирові. **Нижня частина** Об'яви (ордер) також повертається касирові, але тільки після проведення банком відповідної операції й разом з банківською випискою.

На кожній з трьох частин зазначаються: дата, від кого прийнята готівка, банк одержувача і одержувач, призначення внеску. У правому верхньому кутку першої та другої частин зазначаються номер свого розрахункового рахунка та сума цифрами. **Та ж сума записується словами у такому порядку:**

– починати запис потрібно впритик до початку відведеного для цього поля з великої літери;

– місце, що залишилося на полі, потрібно прокреслити горизонтальною лінією.

Третя частина Об'яви заповнюється таким чином. У ордері потрібно зазначити код банку-одержувача і суму по кредиту (у нас на Розрахунковому рахунку ця сума пройде по дебету, а у банку – по кредиту).

Бланк Об'яви на внесок готівкою наведено у таблиці 8.7.

Таблиця 8.7

Об'ява № 33
на внесок готівкою
"21" квітня 2000 р.

	0402001
Для зарах. на рах. №	000342756
Від кого СП "Зір" Борисенко Г.П.	500
Банк одержувача Укрсоцбанк	Сума цифрами
Одержувач Укрсоцбанк	
Сума словами п'ятсот грн. – коп.	
Призначення внеску за матеріали	

Підпис вкладника ✓ Бухгалтер ✓

Гроші прийняв касир ✓

Квитанція № 33
"21" квітня 2000 р.

	0402001
Для зарах. на рах. №	
Від кого СП "Зір" Борисенко Г.П.	500
Банк одержувача Укрсоцбанк	Сума цифрами
Одержувач Укрсоцбанк	
Сума словами п'ятсот грн. – коп.	
Призначення внеску за матеріали	

М.П. ✓ Бухгалтер ✓ Гроші прийняв кассир ✓

Продовження таблиці 8.7

Ордер № 33
"21" квітня 2000 р.

Від кого СП "Зір" Борисенко Г.П.	ДЕБЕТ	СУМА	
Банк одержувача Укрсоцбанк	№ 030	500	
	КРЕДИТ	Загальна	
Одержувач Укрсоцбанк код	000342756	часткова	код
	№ рах.		
Призначення внеску за матеріали		Вид опер.	
Бухгалтер ✓ Касир ✓		Признач. плат.	

8.7.4. Касова книга

На підприємстві ведеться тільки одна Касова книга (**типова форма № КО-4**) в національній валюті, в якій касир відображає готівку і рух грошей у касі (форма наведена у табл. 8.8). Записи у Касовій книзі здійснюються за кожним Прибутковим і Видатковим ордером. Але якщо в організації є інші види валют, крім національної, то Касові книги відкриваються на кожну валюту окремо.

Усі касові ордери після їх використання касир підписує, а додані до них документи для запобігання повторного використання погашає штампом або підписом від руки "Одержано", "Сплачено" із зазначенням дати.

Записи у Касовій книзі здійснюються тільки під копірку, тобто у двох примірниках (другий примірник є звітом для касира). Наприкінці робочого дня касир підбиває підсумки оборотів за надходженням і видачею грошей та виводить залишки на наступний день. Перші відривні аркуші, що є звітом касира, разом з прибутковими і видатковими ордерами й доданими до них виправдними документами касир передає бухгалтерії під розписку у Касовій книзі.

Бухгалтер перевіряє правильність оформлення касових ордерів, їх обгрунтування, виконання записів у касовій книзі і виведеного залишку на кінець дня і проти кожної суми проставляє шифр кореспондуючих рахунків.

Найважливішими вимогами правильного оформлення й обліку касових операцій є:

– **негайний запис** кожної здійсненої касової операції у касову книгу, щоденне визначення підсумків у цій книзі і здача касиром під розписку бухгалтерові касових документів;

– **виписка бухгалтерією на кожну окрему касову операцію прибуткових і видаткових ордерів**, додержання послідовності в нумерації та реєстрації цих коштів у реєстрі й передачі їх для виконання касирові;

– **погашення касиром спеціальним штампом касових документів** з метою запобігання зловживання цими документами шляхом повторного їх використання;

– **встановлення наказом керівника підприємства осіб, що мають право підписувати касові документи**, наявність у касира зразків підписів цих осіб і неприпустимість виконання касових операцій по непідписаних документах.

Головний бухгалтер з метою контролю повинен не менше одного разу на місяць перевіряти готівку в касі, складати акт і доповідати керівникові підприємства.

У зв'язку з тим що значна частина грошових операцій здійснюється підприємством через Розрахунковий рахунок, потрібно систематично стежити за правильністю банківських операцій.

Керівник підприємства несе відповідальність за збереження грошей, правильне й доцільне їх використання.

Касова книга є регістром аналітичного обліку. Касові документи слід брошурувати окремо від інших бухгалтерських документів, вони повинні мати самостійну нумерацію і при здачі до бухгалтерського архіву фіксуватися в архівній книзі.

Касову книгу можна вести автоматизованим способом, при якому листи формують у вигляді машинограм "Вкладний лист касової книги" або "Звіт касира". Обидві ці машинограми повинні здаватися до початку наступного робочого дня, мати однаковий зміст і вміщувати всі реквізити, передбачені формою касової книги. Нумерація сторінок касової книги в машинограмах здійснюється автоматично в порядку збільшення з початку року.

Після одержання машинограм "Вкладний лист касової книги" і "Звіт касира" касир зобов'язаний перевірити правильність складання Касової книги і звіту касира, підписати їх і передати звіт касира разом з прибутковими і видатковими документами бухгалтерії під розписку у вкладному листку Касової книги.

Таблиця 8.8

(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Типова форма № КО–4
Затверджена Мінстатом України
№ 51 від 15.02.96 р.
Код за УКУД

КАСОВА КНИГА
2000 р.

Каса за "01" березня 2000 р. Аркуш

Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунка	Прибуток	Видаток
1	2	3	4	5
Залишок на початок дня			85	X
	Банку	311	5500	
	Банку	311	350	
	Зарплата. Плат. від. 1	661	–	5300
	Лапаю В.І., відрядження	372		350
...				
Разом за день			5850	5650
Залишок на кінець дня			200	X
у тому числі на зарплату			200	X

Касир

Записи у касовій книзі перевірив і документи у кількості *два* (словами)

прибуткових та *два* (словами) видаткових одержав

Бухгалтер

Примітка. Друкувати на останній сторінці у правому нижньому кутку

В цій книзі пронумеровано та прошнуровано _____ аркушів та опечатано сургучною печаткою.

Підпис _____

"___" _____ 2000 р.

8.7.5. Облік касових операцій у системі рахунків

Для обліку наявності, руху залишків готівки в касі використовують активний рахунок № 30 "Каса" з такими субрахунками:

№ 301 "Каса в національній валюті"

№ 302 "Каса в іноземній валюті".

Можливе відкриття субрахунків:

"Операційна каса в національній валюті"

"Операційна каса в іноземній валюті".

Бухгалтерські записи ведуть на підставі перевірених відривних листків (другий примірник касової книги) і доданих до них документів. Залишок і надходження грошових коштів відображають на дебеті рахунка № 50, а видану готівку — на кредит.

До операційних кас належать квиткові і багажні каси, відділення зв'язку та інші подібні каси.

На субрахунку № 302 підприємства здійснюють операції з валютою у перерахунку на національну валюту України (за кожним видом валюти окремо).

Для забезпечення збереження грошових коштів бухгалтерія повинна здійснювати раптові перевірки не менше одного разу на квартал з перерахуванням всіх цінностей, що знаходяться у касі, й складати відповідні акти.

Виявлені перевірками лишки грошових коштів оприбутковуються до каси на користь бюджету, а нестача стягується з касира.

Бухгалтерія після одержання звіту касира здійснює перевірку обгрунтованості всіх записів у звіті, проставляє кореспонденцію рахунків на кожному документі і заповнює журнал-ордер № 1 по кредиту рахунка № 30 "Каса" і відомість № 1 по дебету цього рахунка, в яких реєструє одержані й видані кошти за цільовим призначенням.

У журналі-ордері № 1 показуються витрати грошових коштів з кредиту рахунка № 30 в дебет рахунків обліку виробничих витрат, матеріальних цінностей, розрахунків з працівниками підприємства, з підзвітними особами, депонентами та ін.

Наприкінці місяця у журналі-ордері № 1 і відомості № 1 підраховують надходження й витрати готівки і визначають на 1-ше число наступного місяця залишок коштів у касі, який має бути тотожним такому ж показникові в касовій книзі. Підсумкові дані цих регістрів записують до Головної книги.

При спрощеній формі ведення обліку касових операцій використовують відомість В-5.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю і надають послуги за готівку, зобов'язані вести книгу реєстрації, яка має бути засвідчена керівником підприємства і скріплена сургучною печаткою фінансового органу місцевої державної виконавчої влади.

Книгу реєстрації видають під розписку матеріально відповідальній особі на підставі проведеної інвентаризації залишків товарів і готівки, які й записуються як початкове сальдо.

Кожний лист звіту складається з двох рівних частин, що заповнюються матеріально відповідальною особою. Перший примірник залишається у книзі, друга частина звіту заповнюється з лицьового й зворотного боків через копіювальний папір як звіт матеріально відповідальної особи з відривною частиною листка. Обидва примірники звіту нумеруються однаковими номерами. Подальші записи товарно-касових операцій починаються на лицьовому боці невідривної частини звіту після строки "Залишок на початок дня".

Матеріально відповідальні особи зобов'язані щоденно здавати до бухгалтерії звіт з доданими відповідними документами і здавати щоденно до каси підприємства денну виручку, яка відображена у звіті.

Порядок ведення товарно-касової книги визначено Положенням про порядок реєстрації та ведення товарно-касової книги, затвердженим 26.04.93 р.

Товарно-касова книга має знаходитися у приміщенні підприємства і надаватися службовим особам, котрі здійснюють перевірку.

Схему відображення операцій на рахунку № 30 "Каса" наведено у таблиці 8.9.

Таблиця 8.9

Кореспонденція рахунків з обліку готівки

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Надійшла і оприбуткована до каси готівка (у т.ч. валютні кошти) з відповідних рахунків у банку (на виплату заробітної плати, премій, пенсій, допомоги тощо)	50	51, 52	301, 302	311, 312
2.	Надійшла до каси виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів та інших активів від вітчизняних покупців	50	62	301	361
3.	Погашення дебіторської заборгованості готівкою	50	60, 62, 69, 63, 76	301	377, 361, 65, 374
4.	Надійшла до каси готівка від працівників підприємства за товари, продані в кредит, за формений одяг тощо	50	73	301	377

Продовження таблиці 8.9

1	2	3	4	5	6
5.	Надійшов до каси невикористаний залишок підзвітної суми	50	71	301	372
6.	Внесені до каси організаціями-постачальниками послуг зв'язку, води, газу, енергії тощо суми, пов'язані з перебором тарифу (фрахту); повернення сум постачальниками раніше їм перерахованих, але не використаних планових платежів	50	60	301	631
7.	Повернення до каси раніше виданих авансів	50	61	301	371
8.	Надійшла до каси готівка від покупців і замовників (заборгованість по векселях та ін.)	50	62	301	361
9.	До каси надійшла готівка по раніше висунутих претензіях	50	63	301	374
10.	Засновники внесли до каси готівку в рахунок їх вкладів до Статутного капіталу підприємства	50	75	301	46
11.	До каси надійшли суми заборгованості від квартиронаймачів, різних підприємств і осіб, у т.ч. від батьків (по дитячих установах), по виконавчих листах, від працівників за паливо, матеріали тощо	50	76	301	377
12.	Надійшла до каси готівка від дочірніх підприємств	50	78	301	682
13.	Надійшла до каси готівка від внутрішніх підрозділів, що мають окремі баланси (за путівки тощо)	50	79	301	683
14.	Надійшли до каси суми процентів по векселях; доходів від дольової участі в інших підприємствах, дивідендів по цінних паперах тощо	50	80	301	72
15.	До каси повернуті лишки одержаної заробітної плати	50	70	301	66
16.	До каси повернуто відшкодування матеріального збитку	50	72	301	375
17.	Одержані кошти від позикодавців (по наданих ними короткострокових кредитах або інших залучених коштах)	50	95	301	55
18.	Придбані й оприбутковані нематеріальні активи з оплатою з каси	60 04	50 60	631 12	301 631

Продовження таблиці 8.9

1	2	3	4	5	6
19.	Оплачені з каси придбані матеріальні цінності	60	50	631	301
20.	Оплачені готівкою різні загальновиробничі і загальногосподарські витрати	25, 26	50	91, 92	301
21.	Витрати майбутніх періодів, оплачені з каси (передплата преси та ін.)	31	50	39	301
22.	Оплачені готівкою придбані товари	60	50	631	301
23.	Оплачені готівкою витрати по відвантаженню і реалізації продукції	43	50	93	301
24.	Національні й валютні кошти, здані з каси на рахунки в банках (у т.ч. депоновані суми, виручка від реалізації, повернення невикористаних сум тощо), ін. рах.	51, 52	50	311 312	301 302
25.	Викуплені в акціонерів належні їм акції; придбані за готівку різні грошові документи	56	50	33	301
26.	Сплачена готівкою заборгованість постачальникам, видані аванси за часткову готовність продукції (робіт, послуг); заборгованість покупцям і замовникам, за виставлені претензії	60, 61, 62, 63	50	631, 37, 36, 374	301
27.	Виплата працівникам з каси відрахувань на соціальне страхування, пенсійне забезпечення, допомогу багатодітним, догляд за дитиною та ін.	70, 69	50	661, 65	301
28.	Сплачена належна працівникам підприємства заробітна плата; підзвітні суми; кредит за продані товари та ін.	70, 71, 73	50	661, 372	301
29.	Сплачені з каси нараховані дивіденди	73	50	671	301
30.	Сплачені з каси суми за виконавчими листами, заборгованість перед кредиторами (за транспорт тощо), орендна плата, погашення боргів дочірнім підприємствам, заборгованість перед внутрішніми підрозділами, виділеними на самостійні баланси	76, 78, 79	50	377, 68	301
31	Відображена нестача готівки в касі (внаслідок інвентаризації)	84	50	375	301

Закінчення таблиці 8.9

1	2	3	4	5	6
32.	Сплачені суми одноразової допомоги, а також за регресними позовами (непрацездатність з вини підприємства)	88	50	977	301
33.	Списування сум цільових коштів, витрачених з каси	96	50	48	301

8.7.6. Облік інших грошових коштів (рах. № 33 замість № 56)

Бухгалтерський облік інших грошових коштів здійснюють на активному рахунку **№ 33 "Інші кошти"**, на якому ведеться узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті), що знаходяться в касі підприємства (поштових марок, марок гербового збору, оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо), та кошти в дорозі, тобто грошові суми, внесені до кас банків, ощадних кас або поштових відділень для подальшого їх зарахування на рахунках підприємства в банках.

Рахунок № 33 "Інші кошти" має такі субрахунки:

№ 331 "Грошові документи в національній валюті"

№ 332 "Грошові документи в іноземній валюті"

№ 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"

№ 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

На дебеті рахунка № 33 "Інші кошти" відображається надходження грошових документів до каси підприємства та коштів у дорозі, **на кредиті** – вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

До коштів, що вважаються коштами в дорозі, належать: виручка, одержана підприємствами за послуги, реалізовану продукцію і виконані роботи і внесена до банку, відділення ощадбанку, каси поштового відділення зв'язку для зарахування на розрахунковий рахунок.

На субрахунку **№ 331** "Грошові документи в національній валюті" ведеться облік грошових документів за їх номінальною вартістю, які зберігаються в касі підприємства: векселі, облігації і грошові білети, поштові марки й інші грошові документи. Аналітичний облік грошових документів організується за їх видами.

Для обліку грошових коштів в іноземній валюті за телеграфним повідомленням іноземного банку про господарський платіж за рахунок акредитиву, відповідно до виправдних

документів – рахунків-фактур, актів та ін., що вважаються в бухгалтерському обліку грошовими коштами в дорозі, використовують субрахунок № 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

Кореспонденцію рахунків з іншими грошовими коштами наведено у таблиці 8.10.

Таблиця 8.10

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з іншими грошовими коштами

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Викуплені власні акції в акціонерів	56-4	50	331	301
2.	Надійшли путівки до санаторно-оздоровчих установ, оплачені з рахунка № 31 "Рахунки в банках"	56-2	51	331	311
3.	Зарахована виручка на рахунок № 31 "Рахунки в банках", інші надходження грошових коштів	51	56-1	311	331
4.	Зарахована виручка та інші надходження грошових коштів на Валютний рахунок	52	56-1	312	331
5.	Видані працівникам путівки до санаторно-оздоровчих установ, придбані за рахунок фондів економічного стимулювання, фондів спеціального призначення	87, 88	56-2	949	331
6.	Оплачена частина вартості путівок одержувачами готівкою	50	56-2	301	331
7.	Анульовані викуплені підприємством власні акції	85, 88	56-4	40	331

8.8. Облік довгострокових фінансових інвестицій (рах. № 14 замість № 58)

Рахунок № 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших

підприємств, облігації державних та місцевих позик, Статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо.

Рахунок № 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" має такі субрахунки:

№ 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"

№ 142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам"

№ 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам".

На дебеті активного рахунка № 14 "Догострокові фінансові інвестиції" відображається вартість довгострокових інвестицій, на кредиті – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік довгострокових фінансових інвестицій (рах. № 14) ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Облік довгострокових фінансових вкладень наведено у таблиці 8.11.

Таблиця 8.11

Кореспонденція рахунків з обліку операцій, пов'язаних з довгостроковими фінансовими інвестиціями (за новим Планом рахунків)

№ пор.	Назва операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Довгострокові фінансові інвестиції	14	14
2.	Довгострокова дебіторська заборгованість	14	16
3.	Інші необоротні активи	14	18
4.	Вартість виникнення негативного гудвілу (перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання)	14	19
5.	Придбання та оприбуткування акцій інших підприємств за національні кошти, за валюту	14	30, 31

Продовження таблиці 8.11

1	2	3	4
6.	Зменшення вартості придбаних еквівалентів грошових коштів і поточних фінансових інвестицій та їх вибуття	14	35
7.	Погашення чи списання дебіторської заборгованості (за виданими авансами, з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодування завданих збитків, за позики членам кредитних спілок тощо)	14	37
8.	Погашення чи списання дебіторської заборгованості частини вартості майна, яка була розпайована між членами КСП або не була розпайована	14	41
9.	Збільшення додаткового капіталу за рахунок емісійного доходу (різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій), капітал, що перевищує Статутний капітал (крім акціонерних товариств), дооцінка (уцінка) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, безоплатно одержані підприємством від інших осіб необоротні активи та ін.	14	42
10.	Погашення заборгованості за внесками до Статутного капіталу учасниками (засновниками)	14	46
11.	Суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених) – довгострокові кредити банків у національній та іноземній валюті, відстрочені довгострокові кредити банків та ін.	14	60
12.	Одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або виконання робіт, суми попередньої оплати покупцями і замовниками продукції та виконаних робіт, нараховані відсотки	14	68
13.	Збільшення (одержання) доходу від реалізації готової продукції, від реалізації товарів, реалізації робіт і послуг	14	70
14.	Збільшення (одержання) доходу від реалізації іноземної валюти, від реалізації інших оборотних активів, від операційної оренди активів, операційної курсової різниці, одержані пені, штрафи, неустойки, відшкодування раніше списаних активів, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані гранти та субсидії	14	71
15.	Збільшення (одержання) доходу від інвестицій в асоційовані підприємства, доходу від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства	14	72

Продовження таблиці 8.11

1	2	3	4
16.	Доходи, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивіденди, відсотки та інші доходи від фінансової діяльності (які не обліковуються на рахунку № 72 "Дохід від участі в капіталі")	14	73
17.	Доходи, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства (дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, реалізації майнових комплексів, дохід від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів, від звичайної діяльності)	14	74
18.	Придбання або отримання нематеріальних активів в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб), які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів	12	14
19.	Надходження грошових коштів в касу підприємства (довгострокові фінансові інвестиції) і на рахунки в банках	30, 31	14
20.	Придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій	35	14
21.	Виникнення дебіторської заборгованості (за виданими авансами, з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членам кредитних спілок, з іншими дебіторами)	37	14
22.	Зменшення додаткового капіталу (емісійного доходу, дооцінки активів, іншого вкладеного капіталу, безоплатно одержаних необоротних активів)	42	14
23.	Сума погашення одержаних кредитів та переведення їх до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик)	60	14
24.	Розрахунки за авансами одержаними, з дочірніми підприємствами, внутрішньогосподарські розрахунки (господарствами, виділеними на окремий баланс тощо), за нарахованими відсотками	68	14
25.	Витрати на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрати від надзвичайних подій	85	14
26.	Втрати від участі в капіталі (від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства)	96	14

Закінчення таблиці 8.11

1	2	3	4
27.	Витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності. До цих витрат належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрат від неопераційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, списання необоротних активів, виплати страхових сум та страхових відшкодувань, перестрахування	97	14
28.	Надзвичайні збитки від втрат, заподіяних стихійним лихом, втрат від техногенних катастроф і аварій (повінь, землетрус, град тощо)	99	14

Розділ 9. Облік фінансових результатів підприємства (рах. № 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79) (клас 7)

9.1. Фінансові результати (прибутки, збитки), їх визначення

Фінансовий результат діяльності підприємства складається з:

– фінансових результатів від основної діяльності;
– фінансових результатів від фінансових операцій;
– фінансових результатів від іншої звичайної діяльності;
– фінансових результатів від надзвичайних подій.

Визначаються фінансові результати шляхом визначення доходів та відповідних витрат підприємства.

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

До доходів і втрат належать:

1) доходи від надання окремого майна в оренду;

2) штрафи, пені, неустойки та інші види санкцій за порушення умов господарських договорів, визнані боржником або ті, за якими одержано рішення відповідних органів про їх стягнення (крім санкцій та пені за несвоєчасну оплату, яка підлягає внесенню до бюджету і позабюджетних та державних цільових фондів), а також суми відшкодування завданих збитків;

3) доходи, одержані на території України та за її межами від пайової участі в діяльності інших підприємств, дивіденди по акціях, облігаціях та інших цінних паперах та від інших доходних активів, які належать підприємству;

4) доходи і втрати від переоцінки виробничих запасів готової продукції і товарів, крім випадків. коли вона провадиться за рішеннями уряду;

5) доходи від надання комерційного кредиту;

6) виручка від продажу іноземної валюти і витрати на її придбання;

7) втрати і нестачі товарно-матеріальних цінностей понад норму природних втрат у тому випадку, коли винуватці не встановлені або у стягненні з винуватців відмовлено судом, а також їх надлишки;

8) витрати за анульованими виробничими замовленнями, а також витрати на виробництво, яке не дало продукції;

9) витрати на утримання законсервованих виробничих потужностей та об'єктів, крім витрат, які відшкодовуються за рахунок інших джерел;

10) некомпенсовані винними збитки від простоїв з внутрішньовиробничих та зовнішніх причин, а також оплата працівникам часу вимушеного прогулу;

11) збитки по операціях з тарою, крім скляної;

12) судові витрати та арбітражні збори;

13) суми кредиторської (між підприємствами недержавних форм власності) і **дебіторської заборгованостей**, по яких минув термін позовної давності;

14) плата відповідно до законодавства за невиконання квот по створенню спеціалізованих робочих місць для інвалідів, за відмову в прийомі на роботу в межах встановленої квоти громадян, які потребують спеціального захисту, за порушення термінів інформації про звільнення працівників у зв'язку з реорганізацією, перепрофілюванням чи ліквідацією підприємства;

15) прибутки і збитки по операціях минулих років, виявлені в цьому році;

16) некомпенсовані збитки від стихійного лиха (знищення і пошкодження виробничих запасів, готових виробів та інших матеріальних цінностей), збитки від зупинки виробництва та інші, включаючи витрати, пов'язані з попередженням чи ліквідацією його наслідків;

17) некомпенсовані збитки від пожеж, аварій, інших надзвичайних подій, викликаних екстремальними ситуаціями;

18) інші доходи і витрати на операції, безпосередньо не пов'язані з виробництвом та реалізацією (збутом) продукції (робіт, послуг).

До позареалізаційних доходів та збитків належать:

– курсові різниці по валютних рахунках і операціях в іноземній валюті;

– дивіденди по акціях, облігаціях та інших цінних паперах, що належать підприємству;

– доходи, одержані від дольової участі у спільних підприємствах, від здачі майна в оренду;

– різного роду економічні санкції – штрафи, пені, неустойки;

– інші доходи (витрати) від операцій, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг) та її реалізацією, що збільшують або зменшують розмір прибутку.

Витрати – це 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 власником).

Збиток – це перевищення суми витрат доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Доходи (прибутки) поділяються за видами діяльності, функціями.

Фінансові результати поділяються насамперед **за видами діяльності**, внаслідок якої вони виникають: **на прибутки (збитки) від звичайної та надзвичайної діяльності**.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. Прикладом звичайної діяльності є виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками та замовниками, працівниками, податковими органами, банківськими установами тощо.

До звичайної діяльності підприємства належать також курсові різниці, списання знецінених запасів, переоцінка короткотермінових інвестицій, економічні санкції за господарськими договорами, за порушення податкового законодавства, тобто операції, які супроводжують звичайну діяльність підприємства.

До надзвичайної діяльності підприємства відносять операції, які не відбуваються часто або регулярно і відрізняються від звичайних операцій. Наприклад, стихійне лихо, пожежа, техногенні аварії тощо.

Втрати внаслідок таких подій надзвичайної діяльності враховуються під час розрахунку фінансових результатів.

Звичайна діяльність, в свою чергу, поділяється на операційну та іншу – фінансову та інвестиційну.

Основна діяльність підприємства – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частку його доходу. Для виробничого підприємства такими операціями є придбання сировини і матеріалів, виготовлення продукції та її реалізація.

Витрати, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут та ін.

Важливе значення для визначення моменту визначення доходу має економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. Дохід від реалізації може бути визнаний як на дату відвантаження, так і до чи після неї (схема 9.1).

Послідовність процесу визначення фінансових результатів підприємства можлива за такими формулами:

1. Визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД):

$$ЧД = Д - (ПДВ + АЗ + ІЗ + ІВ),$$

де Д – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ПДВ – податок на додану вартість;

АЗ – акцизний збір;

ІЗ – інші збори або податки з обороту;

ІВ – інші витрати.

2. Розрахунок валового прибутку (ВП(З)):

$$ВП(З) = ЧД - СР,$$

де ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

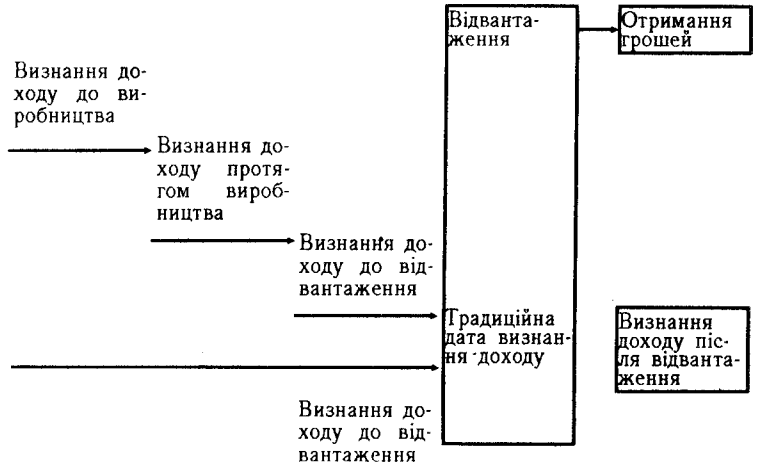


Схема 9.1. Можливі дати визнання доходу від реалізації.

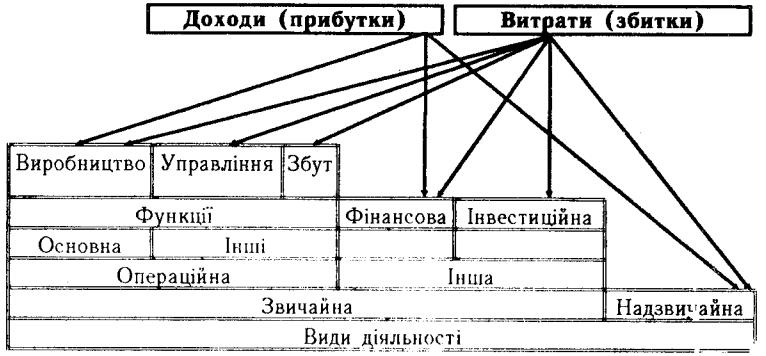


Схема 9.2. Класифікація доходів, витрат, прибутків і збитків
(Фінансова звітність. – К.: Лібра, 1999.–С.115).

СР – собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

3. Визначення собівартості готової продукції, виробленої за звітний період (СГП):

$$СГП = ЗНВ_п + В_{зп} - ЗНВ_к,$$

де $ЗНВ_п$ – залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду;

$В_{зп}$ – витрати на виробництво звітного періоду;

$ЗНВ_к$ – залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

4. Визначення собівартості реалізованої продукції (СРП):

$$СРП = ЗГП_п + СП_з - ЗГП_к,$$

де $ЗГП_п$ – залишок готової продукції на початок звітного періоду;

$СП_з$ – собівартість продукції, виробленої за звітний період;

$ЗГП_к$ – залишок готової продукції на кінець звітного періоду.

5. Визначення фінансового результату від операційної діяльності ($ФР_{од}$):

$$ФР_{од} = ВП(З) + ІОД - (АВ + ВЗ + ІОВ),$$

де ВП(З) – валовий прибуток (збиток);

ІОД – інші операційні доходи;

АВ – адміністративні витрати;

ВЗ – витрати на збут;

ІОВ – інші операційні витрати.

6. Розрахунок фінансового результату – прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування ($ФР_{зд}$):

$$ФР_{зд} = ФР_{од} + [(ДК + ІФД + ІД) - ФВ + ВК + ІВ],$$

де $ФР_{од}$ – фінансовий результат від операційної діяльності;

ДК – дохід від участі в капіталі;

ІФД – інші фінансові доходи;

ІД – інші доходи;

ФВ – фінансові витрати;

ВК – втрати від участі в капіталі;

ІВ – інші витрати.

7. Розрахунок фінансового результату прибутку (збитку) від звичайної діяльності (П(З)):

$$П(З) = ПЗ_{зд} - ПП,$$

де П – прибуток від звичайної діяльності до оподаткування;

$З_{зд}$ – збиток від звичайної діяльності до оподаткування;

ПП – податок на прибуток.

8. Розрахунок чистого прибутку або збитку (ЧП (З)):

$$ЧП(З) = ФРзд \pm Днд \pm ППнд \pm Внд \pm ЗППнд,$$

де $ФР_{зд}$ – фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток або збиток);

$Д_{нд}$ – дохід від надзвичайної діяльності;

$ПП_{нд}$ – податок на прибуток від надзвичайної діяльності;

$В_{нд}$ – витрати від надзвичайної діяльності;

ЗПП – зменшення податку на прибуток від збитків від надзвичайної діяльності.

9.2. Призначення рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності"

Рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності" призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На рахунках цього класу, крім рахунка № 76 "Страхові платежі", протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, на дебеті – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

На рахунку № 76 "Страхові платежі" узагальнюється інформація про надходження страхових платежів та їх повернення страхувальникам із щомісячним віднесенням всієї різниці на субрахунок 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

На кредиті рахунка № 70 "Доходи від реалізації" визначають на відповідних субрахунках:

701 "Дохід від реалізації готової продукції"
702 "Дохід від реалізації товарів"
703 "Дохід від реалізації робіт, послуг".

На кредиті рахунка № 70 "Доходи від реалізації" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

На кредиті рахунка № 71 "Інший операційний дохід" визначають:

701 "Дохід від реалізації іноземної валюти"
701 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
713 "Дохід від операційної оренди активів"
714 "Дохід від операційної курсової різниці"
715 "Одержані пені, штрафи, неустойки"
716 "Відшкодування раніше списаних активів"
717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"
718 "Одержані гранти та субсидії"

719 "Інші доходи від операційної діяльності".

На кредиті рахунка № 72 "Дохід від участі в капіталі" визначають:

721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"
722 "Дохід від спільної діяльності"
723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства".

На кредиті рахунка № 73 "Інші фінансові доходи" визначають:

731 "Дивіденди одержані"
732 "Проценти одержані"
733 "Інші доходи від фінансових операцій".

На кредиті рахунка № 74 "Інші доходи" визначають:

741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"
742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
743 "Дохід від реалізації майнових комплексів"
744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"
745 "Дохід від безкоштовно отриманих активів"
746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

На кредиті рахунка № 75 "Надзвичайні доходи" визначають:

751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій"
752 "Інші надзвичайні доходи".

Фінансові результати утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.

Витрати діяльності обліковуються на дебеті рахунків класу 9 "Витрати діяльності" та відповідних субрахунках:

№ 90 "Собівартість реалізації":

901 "Собівартість реалізованої готової продукції"
902 "Собівартість реалізованих товарів"
903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг".

№ 91 "Загальновиробничі витрати":

За видами витрат.

№ 92 "Адміністративні витрати":

За видами витрат.

№ 93 "Витрати на збут":

За видами витрат

№ 94 "Інші операційні витрати":

941 "Витрати на дослідження і розробки"
942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"
943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"
944 "Сумнівні та безнадійні борги"
945 "Втрати від операційної курсової різниці"
946 "Втрати від знецінення запасів"
947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"
948 "Визнані пені, штрафи, неустойки"
949 "Інші витрати операційної діяльності".

№ 95 "Фінансові витрати":

951 "Відсотки за кредит"
952 "Інші фінансові витрати за об'єктами інвестування".

№ 96 "Втрати від участі в капіталі":

961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства"
961 "Втрати від спільної діяльності"
963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства".

№ 97 "Інші витрати":

971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"
972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"
973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів"
974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"
975 "Оцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"

№ 976 "Списання необоротних активів":

977 "Інші витрати звичайної діяльності".

№ 98 "Податки з прибутку":

981 "Податки з прибутку від звичайної діяльності"
982 "Податки з прибутку від надзвичайних подій".

№ 99 "Надзвичайні витрати":

991 "Втрати від стихійного лиха"
992 "Втрати від техногенних аварій"
993 "Інші надзвичайні втрати".

Чистий дохід (виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг) **визначається** шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

Собівартість реалізованої продукції визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку **9 "Запаси".**

Валовий продукт (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

9.3. Облік доходів від реалізації (рах. № 70)

Рахунок № 70 "Доходи від реалізації" призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

На кредиті субрахунків відображається збільшення (одержання) доходу, **на дебеті** – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших,

передбачених законодавством); суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях) та списання у порядку закриття на рахунок № 79 "Фінансові результати".

На субрахунку № 701 "Дохід від реалізації готової продукції" узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 "Дохід від реалізації товарів" підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку № 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" підприємства й організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку № 704 "Вирахування з доходу" на дебеті відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. На кредиті субрахунка № 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок № 79 "Фінансові результати".

У таблиці 9.1 наведена кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації (рах. № 70).

Таблиця 9.1

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації (рах. № 70)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція за новим Планом рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Вартість довгострокових фінансових інвестицій	14	70
2.	Виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості (за майно, що передано у фінансову оренду), довгострокові векселі одержані, інша дебіторська заборгованість	16	70
3.	Надходження грошових коштів до каси підприємства в національній та іноземній валютах	301, 302	70

Продовження таблиці 9.1

1	2	3	4
4.	Надходження грошових коштів в національній та іноземній валютах	311, 312	70
5.	Отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями	34	70
6.	Продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації	36	70
7.	Виникнення дебіторської заборгованості за виданими авансами, з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членам кредитних спілок, з іншими дебіторами	37	70
8.	Субрахунок № 497 "Результат зміни резервів незароблених премій" закривається списанням з нього відповідної суми в кореспонденції з субрахунком № 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" (у підприємств-страховиків)	49	70
9.	Погашення, списання заборгованості за одержання від постачальників та підрядників товарно-матеріальних цінностей, прийнятих робіт, наданих послуг	63	70
10.	Сума збитків, утриманих із заробітної плати на користь підприємства	66	70
11.	Аванси, одержані за постачання матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків-фактур постачальника за продукцію, виконані роботи та ін.	68	70
12.	Списання доходів майбутніх періодів на відповідні рахунки доходів та включення до складу доходів відповідного періоду	69	70
13.	Повернення страхувальникові страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування	76	70
14.	Списання збитків від реалізації продукції	79	70
15.	Сума визнаних витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності	97	70

Закінчення таблиці 9.1

1	2	3	4
16.	Сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу від покупців і замовників	70	36
17.	Списання з субрахунка № 497 "Результат зміни резервів незароблених премій" при його закритті	70	49
18.	Нараховані платежі до бюджету (акцизний збір, податок на додану вартість), інші непрямі податки, передбачені законодавством	70, 98	64
19.	Збільшення у страховика страхових платежів	70	76
20.	Сальдо субрахунка № 979 "Перестрахування" (суми часток страхових платежів – страхових внесків, страхових премій) списується в кореспонденції з субрахунком № 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	70	97
21.	Сума в порядку закриття рахунка № 70 "Доходи від реалізації"	70	79

9.4. Облік іншого операційного доходу (рах. № 71)

На рахунку № 71 "Інший операційний дохід" ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержано рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності.

На кредиті рахунка № 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, **на дебеті** – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок № 79 "Фінансові результати".

На субрахунку № 711 "Дохід від реалізації іноземної валюти" узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти.

На субрахунку № 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо).

На субрахунку № 713 "Дохід від операційної оренди активів" узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку № 714 "Дохід від операційної курсової різниці" узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства – пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку № 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержано рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми відшкодування завданих збитків.

На субрахунку № 716 "Відшкодування раніше списаних активів" узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів.

На субрахунку № 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.

На субрахунку № 718 "Одержані гранти та субсидії" узагальнюється інформація про отримані підприємством гранти, асигнування та субсидії.

На субрахунку № 719 "Інші доходи від операційної діяльності" узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка № 71 "Інший операційний дохід", зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації тощо.

Таблиця 9.2

Кореспонденція рахунків з обліку іншого операційного доходу (рах. № 71)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Інший операційний дохід (рах. № 71)		
1.	Відшкодування вартості об'єкта основних засобів	109	71
2.	Доходи від інших необоротних матеріальних активів	117	71

Продовження таблиці 9.2

1	2	3	4
3.	Відшкодування нематеріальних активів	127	71
4.	Інші довгострокові інвестиції пов'язаним сторонам	142	71
5.	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів (капітальні інвестиції)	153	71
6.	Виникнення (збільшення) іншої довгострокової дебіторської заборгованості, зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо	163	71
7.	Надходження відходів виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві	209	71
8.	Наявність вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо продуктивних тварин і робочої худоби	217	71
9.	Повернення на склад з експлуатації малоцінних та швидкозношуваних предметів, придатних для подальшого використання	22	71
10.	Дохід від інвентаризації інших оборотних активів	23	71
11.	Надходження (створених) напівфабрикатів	25	71
12.	Доходи від операцій з тарою	26	71
13.	Інший операційний дохід від надходження іншої продукції сільськогосподарського виробництва	27	71
14.	Доходи від іншої операційної діяльності (операцій з тарою)	28	71
15.	Доходи від операцій внаслідок проведеної інвентаризації	30	71
16.	Надходження інших операційних доходів	31	71
17.	Заборгованість дебіторів (крім проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг), тобто за іншими операціями, яка забезпечена векселями	34	71
18.	Інший операційний дохід від покупців та замовників, крім заборгованості, яка забезпечена векселями	36	71
19.	Відшкодування працівниками підприємству завданих збитків внаслідок нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів тощо	375	71
20.	Списання сумнівної заборгованості або зменшення нарахованих резервів	38	71

Закінчення таблиці 9.2

1	2	3	4
21.	Списання надлишку, зарезервованих сум для забезпечення майбутніх витрат і платежів	47	71
22.	Повернення невикористаних сум цільового фінансування і цільових надходжень	48	71
23.	Одержаний операційних дохід від довгострокових і короткострокових позик банків і від поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	50, 60	71
24.	Погашення заборгованості за виданими векселями, її списання	62	71
25.	Погашення заборгованості, списання за рахунок одержаних від постачальників та підрядників товарно-матеріальних цінностей, прийнятих робіт, послуг	63	71
26.	Одержані штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, суми відшкодування завданих збитків	66, 67, 68	71
27.	Нараховані платежі до бюджету	71	64
28.	Списання суми доходу в порядку закриття рахунка № 71 "Інший операційний дохід"	71	79

9.5. Облік доходу від участі в капіталі

Рахунок № 72 "Дохід від участі в капіталі" призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

На кредиті рахунка відображається збільшення (одержання) доходу, **на дебеті** – списання в порядку закриття на рахунок № 79 "Фінансові результати".

На субрахунку № 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованих підприємств, внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку № 722 "Дохід від спільної діяльності" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку № 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Кореспонденцію рахунків з обліку доходу від участі в капіталі (рах. № 72) наведено у таблиці 9.3.

Таблиця 9.3

Кореспонденція рахунків з обліку доходу від участі в капіталі (рах. № 72)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображення суми збільшення (одержання) доходу від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства	14	72
2.	Списання суми доходу в порядку закриття рах. № 72 "Дохід від участі в капіталі"	72	79

9.6. Облік інших фінансових доходів

Рахунок № 73 "Інші фінансові доходи" призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, процентів та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку № 72 "Дохід від участі в капіталі".

На кредиті рахунка відображається визнана сума доходу, на дебеті – списання кредитового обороту на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку № 731 "Дивіденди одержані" узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку № 732 "Відсотки одержані" узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку № 733 "Інші доходи від фінансових операцій", узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не

знайшли відображення на інших субрахунках рахунка № 73 "Інші фінансові доходи".

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

У таблиці 9.4 наведено кореспонденцію рахунків з обліку доходу від інших фінансових доходів (рах. № 73).

Таблиця 9.4

Кореспонденція рахунків з обліку доходу від інших фінансових доходів (рах. № 73)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображення надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів, які не включені до субрахунків № 101–108	109	73
2.	Відображення надходження безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство на субрахунках № 111–116, які не знайшли відображення; сума дооцінки вартості об'єкта та ін.	11, 12	73
3.	Вартість довгострокових фінансових, інших інвестицій пов'язаним сторонам	14	73
4.	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів або виготовлення власними силами активів, облік яких ведеться на рах. № 10 (крім об'єктів будівництва та основного стада)	15	73
5.	Відображається виникнення (збільшення) іншої довгострокової дебіторської заборгованості, яка не обліковується на субрах. № 161, 162, зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками та ін.	16	73
6.	Надходження відходів виробництва, їх дооцінка невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, МШП, товарів	20, 21, 22, 28	73
7.	Надходження грошових коштів до каси, на рахунки в банках, отримання векселя за продані товари (роботи, послуги тощо), придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, виникнення дебіторської заборгованості	30, 31, 34, 35, 37	73
8.	Погашення заборгованості за довгостроковими позиками та переведення до поточної заборгованості	50	73

Закінчення таблиці 9.4

1	2	3	4
9.	Інші доходи від фінансових операцій, доходів майбутніх періодів; погашення, списання заборгованості постачальниками; зменшення (погашення) заборгованості підприємствами перед засновниками та учасниками; надходження від різних організацій некомерційного характеру (навчальні, науково-дослідні заклади, наймачі квартир та ін.)	60, 63, 67, 68	73
10.	Списання суми в порядку закриття рахунка № 73 "Інші фінансові доходи"	73	79

9.7. Облік інших доходів

Рахунок 74 "Інші доходи" призначено для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

На кредиті рахунка № 74 "Інші доходи" відображається збільшення (одержання) доходу, **на дебеті** – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок № 79 "Фінансові результати".

На субрахунку № 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку № 742 "Дохід від реалізації необоротних активів" узагальнюється інформація про доходи від реалізації необоротних активів.

На субрахунку № 743 "Дохід від реалізації майнових комплексів" узагальнюється інформація про доходи від реалізації майнових комплексів.

На субрахунку № 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку № 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів водночас з її нарахуванням.

На субрахунку № 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунка № 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом.

Таблиця 9.5

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів (рах. № 74)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Дохід від реалізації необоротних активів	10, 11, 12	74
2.	Дохід від капітальних інвестицій	15	74
3.	Дохід від виникнення довгострокової дебіторської заборгованості	16	74
4.	Належні до відшкодування з бюджету податки	64	74
5.	Погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві	65	74
6.	Сума негативного гудвілу (перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбаних на дату придбання), що визнана доходом	19	74
7.	Отримані векселі за продані товари (роботи, послуги)	34	74
8.	Придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій	35	74
9.	Погашення, списання довгострокових зобов'язань з оренди	53	74
10.	Зменшення (погашення) заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства	67	74
11.	Списання доходів майбутніх періодів на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду	69	74
12.	Належна сума непрямих податків (ПДВ, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів))	74	64
13.	Списання суми доходів в порядку закриття рахунка № 74 "Інші доходи"	74	79

9.8. Облік надзвичайних доходів і страхових платежів (рах. № 75)

Рахунок № 75 "Надзвичайні доходи" застосовується для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій.

На кредиті рахунка відображається визнана сума відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, на дебеті – списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку № 751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій.

На субрахунку № 752 "Інші надзвичайні доходи" відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню "надзвичайні події".

Дебет	**Рахунок № 75 "Надзвичайні доходи"**	Кредит
Кредит рахунка 79 "Фінансові результати"	**Дебет рахунків:** 30 "Каса" 31 "Розрахунки в банках" 37 "Розрахунки з іншими дебіторами" 50 "Довгострокові позики" 60 "Короткострокові позики"	

9.9. Облік страхових платежів

Рахунок № 76 "Страхові платежі" призначено для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування.

На кредиті рахунка № 76 "Страхові платежі" відображається збільшення у страховика страхових платежів, на дебеті – повернення страхувальникові страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування.

Щомісяця рахунок № 76 закривається кореспонденцією з субрахунком № 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Дебет	**Рахунок № 76 "Страхові платежі"**	Кредит
Кредит рахунків: 30 "Каса" 31 "Рахунки в банках" 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 70 "Доходи від реалізації"	**Дебет рахунків:** 30 "Каса" 31 "Рахунки в банках" 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 70 "Доходи від реалізації" 97 "Інші витрати"	

9.10. Облік фінансових результатів (рах. № 79)

Рахунок № 79 "Фінансові результати" призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

На кредиті рахунка № 79 "Фінансові результати" відображаються **суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, на дебеті** – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок № 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

На субрахунку № 791 "Фінансовий результат від основної діяльності" визначається прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства. За кредитом субрахунка відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки № 70 "Доходи від реалізації", № 71 "Інший операційних дохід"), на дебеті – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, на збут, інших операційних витрат (№ 90 "Собівартість реалізації", № 94 "Адміністративні витрати", № 93 "Витрати на збут", № 94 "Інші витрати операційної діяльності").

На субрахунку № 792 "Результат фінансових операцій" визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. На кредиті субрахунка відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі".

На субрахунку № 793 "Результат від іншої звичайної діяльності" визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. На кредиті рахунка відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, на дебеті – списання витрат на рахунку № 97 "Інші витрати".

На субрахунку № 794 "Результат надзвичайних подій" визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. На кредиті субрахунка відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, на дебеті – списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку № 99 "Надзвичайні витрати".

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", субрахунки рахунка № 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків № 23 "Виробництво", № 26 "Готова продукція" та інших рахунків класу 2 "Запаси", **а також з кредитом** рахунків класу 1 "Необоротні активи" **та класу 3** "Кошти, розрахунки та інші активи".

Дебет	Рахунок № 79 "Фінансові результати"	Кредит

Кредит рахунків:
23 "Виробництво"
26 "Готова продукція"
30 "Каса"
31 "Рахунки в банках"
36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
49 "Страхові резерви"
70 "Доходи від реалізації"
80 "Матеріальні витрати"
81 "Витрати на оплату праці"
82 "Відрахування на соціальні заходи"
83 "Амортизація"
84 "Інші операційні витрати"
85 "Інші затрати"
90 "Собівартість реалізації"
93 "Витрати на збут"
94 "Інші витрати операційної діяльності"
95 "Фінансові витрати"
96 "Втрати від участі в капіталі"
97 "Інші витрати"
98 "Податки на прибуток"
99 "Надзвичайні витрати"

Дебет рахунків:
44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
49 "Страхові резерви"
70 "Доходи від реалізації"
71 "Інший операційний дохід"
72 "Дохід від участі в капіталі"
73 "Інші фінансові доходи"
74 "Інші доходи"
75 "Надзвичайні доходи"
98 "Податки на прибуток"

Таблиця 9.6

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів (рахунок № 79)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Використання прибутку за звітний період	44	79
2.	Щомісячне закриття субрахунка № 498 "Результат зміни резервів збитків"	49	79
3.	В порядку закриття рахунка № 70 "Доходи від реалізації"	70	79
4.	Списання суми доходу в порядку закриття рахунка № 72 "Дохід від участі в капіталі"	72	79
5.	Списання суми доходу в порядку закриття рахунка № 71 "Інший операційний дохід"	71	79
6.	Списання суми в порядку закриття рахунка № 73 "Інші фінансові доходи"	73	79

Закінчення таблиці 9.6

1	2	3	4
7.	Списання суми доходів в порядку закриття рахунка № 74 "Інші доходи"	74	79
8.	Списання суми доходів в порядку закриття рахунка № 75 "Надзвичайні доходи"	75	79
9.	Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", дебетують субрахунки рахунка № 79	79 79	23 26 та ін. рахунки класів 2, 1, 3
10.	Результат зміни резервів збитків субрахунка № 498, рахунка № 49 "Страхові резерви"	79	49
11.	Списання дебетових оборотів субрахунка № 704 "Вирахування з доходу" на рахунок № 79	79	70
12.	Матеріальні витрати	79	80
13.	Витрати на оплату праці	79	81
14.	Відрахування на соціальні заходи	79	82
15.	Амортизація	79	83
16.	Інші операційні витрати	79	84
17.	Інші затрати	79	85
18.	Списання дебетових оборотів рахунка № 90 "Собівартість реалізації" в порядку закриття	79	90
19.	Списання визнаних адміністративних витрат рахунка № 92 "Адміністративні витрати"	79	92
20.	Списання витрат на збут, рахунок № 93 "Витрати на збут"	79	93
21.	Списання визнаних витрат, рахунок № 94 "Інші витрати операційної діяльності"	79	94
22.	Списання визнаних фінансових витрат	79	95
23.	Списання визнаних витрат, рахунок № 96 "Втрати від участі в капіталі"	79	96
24.	Списання визнаних витрат, рахунок № 97 "Інші витрати"	79	97
25.	Включення до фінансових результатів суми податку на прибуток, рахунок № 98 "Податки на прибуток"	79	98
26.	Списання суми надзвичайних витрат, рахунок № 99 "Надзвичайні витрати"	79	99
27.	Збільшення прибутку від усіх видів діяльності	79	44

Розділ 10. Формування та облік власного капіталу (рах. № 40–49) (клас 4)

10.1. Визначення, оцінка і функції власного капіталу

Поняття "капітал" асоціюється з поняттям "власність". В момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками (учасниками), і являє собою вартість майна підприємства.

Майно підприємства складається з різноманітних матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів – носіїв прав власності окремих суб'єктів, а також частки інвестованих коштів.

Власний капітал є гарантією організації бізнесу.

На етапі, коли підприємство (наприклад, акціонерне товариство) ще не має зовнішньої заборгованості, основна облікова формула капіталу:

$$А = К, \text{ оскільки } З = 0,$$

де А – актив (власність майна),

К – власний капітал,

З – боргові зобов'язання.

Здійснюючи підприємницьку діяльність, акціонерне підприємство неминуче використовує залучені кошти, тобто утворює борги. Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства, звідси:

$$А = З + К.$$

З використанням залучених коштів власний капітал визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями:

$$К = А - З.$$

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

Сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, яка не є його поточною чи реалізаційною вартістю, а тому не відображає поточну вартість прав власників підприємства (фірми). На суму власного капіталу суттєво впливає оцінка в бухгалтерському обліку активів і кредиторської заборгованості, що була застосована при створенні підприємства, хоча випадково вона може збігатись із сукупною ринковою вартістю акцій підприємства чи з сумою, яку можна отримати від продажу чистих активів частинами або підприємства в цілому.

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, він є одним із найістотніших і найважливіших показників, оскільки виконує такі функції:

– **самостійності і влади** – розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство;

– **відповідальності і захисту прав кредиторів** – відображений в балансі підприємства власний капітал є для зовнішніх користувачів мірилом відносин відповідальності на підприємстві, а також захистом кредиторів від втрати капіталу;

– **довгострокового кредитування** – перебуває в розпорядженні підприємства необмежений час;

– **фінансування ризику** – власний капітал використовується для фінансування ризикових інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори;

– **кредитоспроможності** – при наданні кредиту, за інших рівних умов, перевага надається підприємствам з меншою кредиторською заборгованістю і більшим власним капіталом;

– **компенсації понесених збитків** – тимчасові збитки мають погашатись за рахунок власного капіталу;

– **розподілу доходів і активів** – частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового результату та майна при ліквідації підприємства.

Створюється підприємство з метою отримання прибутку і реалізувати цю мету воно може лише за умови збереження свого капіталу.

Утворюється власний капітал двома шляхами:

– внесенням власниками підприємства грошових коштів та інших активів;

– накопиченням суми доходу, що залишається на підприємстві.

За формами власний капітал поділяється на дві категорії:

– інвестований (вкладений або сплачений капітал);

– нерозподілений прибуток.

Інвестований капітал – це сума простих та привілейованих акцій за їх номінальною (оголошеною) вартістю, а також додатково вкладений капітал, який також може бути поділений за джерелами утворення.

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, що не була розподілена між акціонерами.

Власний капітал за рівнем відповідальності поділяється на:

– **Статутний капітал**, сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у державному реєстрі господарюючих одиниць;

– **Додатковий капітал** (нереєстрований) – це додатково вкладений капітал, резервний капітал та нерозподілений прибуток.

Функції Статутного і Додаткового капіталів різні. Статутний капітал – це первісне джерело інвестування і формування майна підприємства. На відміну від Додаткового капіталу Статутний капітал забезпечує регулювання відносин власності та управління підприємством, його розмір не може бути меншим за встановлену законодавством суму. **Статутний капітал** – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Власник, вкладаючи кошти в підприємство, очікує, що у майбутньому вкладений ним капітал зросте. Отриманий підприємством прибуток і означає приріст цього капіталу.

Якщо засновником внесена не вся сума, зареєстрована в установчих документах, то **капіталом є тільки внесена частина**.

Сьогодні одержаний прибуток не підлягає розподілу на формування фондів соціального і виробничого розвитку. Так, при нарахуванні матеріальної допомоги у підприємства виникнуть **реальні витрати** і не в порядку розподілу прибутку, а в порядку звичайних витрат, що відносяться на витратні рахунки (наприклад, на рахунок № 23 "Виробництва", рахунок № 92 "Адміністративні витрати" та ін.).

Витрати, що відображаються в бухгалтерському обліку, не зменшують оподаткованого прибутку, оскільки для обліку податків існує окремий – податковий облік. Витрати, що збільшують собівартість (витрати обігу), і витрати, що відносяться за рахунок прибутку підприємства, зменшують нерозподілений прибуток.

Згідно зі стандартом 1 (Положення бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності") і Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" **№ 996-XIV від 16.07.99 р. витрати** – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття або амортизації активів чи у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого **є зменшення власного капіталу**, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам чи вилученням капіталу власником.

10.2. Різновиди власного капіталу

Різновидами власного капіталу є:
- Статутний капітал;
- Пайовий капітал;
- Додатковий капітал;
- Резервний капітал;
- Вилучений капітал;
- Неоплачений капітал,
- Нерозподілені прибутки (непокриті збитки);
- Цільові надходження;
- Забезпечення майбутніх витрат;
- Страхові резерви.

Для обліку та узагальнення інформації про стан та рух Статутного капіталу підприємства **призначено рахунок № 40 "Статутний капітал".**

Збільшення Статутного капіталу відображається **на кредиті, а зменшення на дебеті рахунка № 40** "Статутний капітал". **Сальдо** на цьому рахунку повинно відповідати розміру Статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Збільшення Статутного капіталу відбувається за рахунок пайового капіталу, додаткового, резервного і неоплаченого капіталу, нерозподілених прибутків (непокритих збитків), розрахунків з учасниками.

Зменшення Статутного капіталу – за рахунок погашення пайового капіталу, вилученого і неоплаченого капіталу та розрахунків з учасниками.

Для обліку й узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства **(КСП)**, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами, **призначено рахунок № 41 "Пайовий капітал".**

КСП на рахунку № 41 "Пайовий капітал" обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Рахунок № 42 "Додатковий капітал" призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Рахунок № 43 "Резервний капітал" призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

На рахунку № 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

На рахунку № 45 "Вилучений капітал" ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення Статутного капіталу) тощо.

Рахунок № 46 "Неоплачений капітал" призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.

На дебеті рахунка відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до Статутного капіталу підприємства, на кредиті – погашення заборгованості по внесках до Статутного капіталу.

На рахунку № 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, та включення їх до витрат поточного періоду.

На рахунку № 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

Облік страхових резервів ведеться на рахунку № 49 "Страхові резерви". Цим рахунком користуються підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками і у встановленому порядку формують страхові резерви.

Нижче **наведена кореспонденція рахунків з рахунком № 49 "Страхові резерви":**

Дебет № 49 "Страхові резерви" Кредит

Кредит рахунків:	**Дебет рахунків:**
№ 49 "Страхові резерви"	№ 49 "Страхові резерви"
№ 70 "Доходи від реалізації"	№ 70 "Доходи від реалізації"
№ 79 "Фінансові результати"	№ 79 "Фінансові результати"

10.3. Формування Статутного капіталу на державному підприємстві

Статутний капітал на державному підприємстві являє собою державні кошти, виділені у постійне користування і розпорядження госпрозрахунковому підприємству у вигляді основних засобів та оборотних коштів. Розміри основних та оборотних коштів визначаються обсягом виробничої діяльності.

Оборотними коштами наділяються підприємства виходячи з необхідності мати мінімальні запаси товарно-матеріальних цінностей, що забезпечують виконання плану. Ці мінімальні запаси оборотних коштів називаються нормативами. До них належать: сировина, основні та допоміжні матеріали, куповані та власного виробництва напівфабрикати, паливо, запасні частини для ремонту, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво – як промислове, так і непромислове, витрати майбутніх періодів, запаси сільського господарства, продукція, товари, інші нормовані кошти.

Подальше збільшення Статутного капіталу підприємства по основних засобах здійснюється за рахунок об'єктів капітального будівництва, прийнятих до експлуатації у звітному році; вартості проектно-дослідницьких робіт по прийнятих до експлуатації об'єктах капітального будівництва; витрат на формування основного стада, зарахованих до основних фондів; дооцінки основних фондів, виявлених при інвентаризації, що раніше не були взяті на баланс.

У частині оборотних коштів Статутний капітал збільшується на суми вартості безкоштовно одержаних товарно-матеріальних цінностей та інших оборотних засобів; вартості матеріальних цінностей, що надійшли від ліквідації основних засобів, фінансування з бюджету для поповнення оборотних коштів, дооцінки товарно-матеріальних цінностей згідно з постановами та розпорядженнями Уряду України тощо.

Статутний капітал зменшується у частині основних засобів на суму вартості безкоштовно переданих основних засобів по розпорядженню вищих органів, зносу по безкоштовно прийнятих засобах; списування об'єктів з балансу, уцінки основних засобів; ліквідованих основних засобів (залишкова вартість) тощо.

У частині оборотних коштів зменшення Статутного капіталу відбувається за рахунок безкоштовно вилучених товарно-матеріальних цінностей та інших оборотних засобів; витрат, пов'язаних з ліквідацією основних засобів; сум уцінки товарно-матеріальних цінностей за постановами та розпорядженнями Уряду України та ін.

Статутний капітал, виділений підприємству, а також його зміни (збільшення, зменшення) обліковуються на пасивному рахунку № 40 "Статутний капітал".

10.4. Формування та облік Статутного капіталу в акціонерному підприємстві

Порядок формування Статутного капіталу регулюється законодавством та установчими документами.

Статутний капітал на підприємствах різних форм власності (крім державної) – це сумарний внесок вкладів у майно (у грошовому виразі) засновниками підприємства при його створенні. Розмір Статутного капіталу визначається установчими документами і фіксується у Статуті підприємства.

Акціонерним вважається товариство, що має Статутний капітал, поділений на певну кількість акцій однакової номінальної вартості. Статутний капітал має бути не менше суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам (розмір якої діє на момент створення акціонерного товариства).

З 1 січня 1999 р. мінімальний розмір Статутного капіталу акціонерного товариства становить 925000 грн. (1250 х 178 грн.).

Формується Статутний капітал за рахунок внесків засновників і учасників.

Засновники акціонерного товариства повинні внести **не менше 50%** від номінальної вартості акцій перед державною реєстрацією. **Повну вартість (до 100%)** формування Статутного капіталу – протягом року з моменту реєстрації.

До акціонерних товариств належать:

– відкриті акціонерні товариства (ВАТ) – акції яких можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржі;

– закриті акціонерні товариства (ЗАТ) – акції яких розподіляються тільки між засновниками і можуть бути тільки іменними.

Установчий баланс затверджується на зборах засновників.

Майно, внесене в натуральній формі у власність підприємства в рахунок вкладів до Статутного капіталу (в оплату акцій), оприбутковується в оцінці, що визначена за домовленістю засновників.

Майно, внесене в натуральній формі у користування підприємству в рахунок вкладів до Статутного фонду (в оплату акцій), оприбутковується в оцінці, визначеній виходячи з орендної плати за користування цим майном, обчисленої за весь зазначений в установчих документах строк діяльності

підприємства або інший строк, передбачений установчими документами.

Статутний капітал підприємства, що викуповується його ж колективом, розраховується як сума майна за залишковою вартістю (первісної, відновлювальної за мінусом зносу) наявності готівки, грошових коштів на розрахунковому та інших рахунках в банку, а також в дебіторській заборгованості за мінусом кредиторської заборгованості.

При перетворенні підприємства на акціонерне товариство Статутний капітал розраховується аналогічно, як при викупі підприємства, але на всю суму розрахованого Статутного капіталу випускаються акції, що розміщуються між членами колективу (якщо це акціонерне товариство закритого типу) або реалізуються усім бажаючим (якщо це акціонерне товариство відкритого типу).

Якщо не весь вклад внесено засновниками повністю, це має бути зафіксовано в установчих документах або відкрито підписку на акції.

Зменшення або збільшення Статутного капіталу можливе у таких випадках:

– **при зміні номінальної вартості акцій**;

– **при прийнятті нових членів** до складу учасників (допоміжний випуск акцій) або вибутті учасників (анулювання частини акцій, викуплених у акціонерів);

– **при обміні облігацій** на право участі у підприємстві (акції);

– **при відрахуванні частини прибутку до Статутного капіталу**;

– **при спрямуванні коштів** Резервного (страхового) капіталу до Статутного капіталу.

Зміни Статутного капіталу здійснюються за рішенням засновників, а бухгалтерські записи виконуються після перереєстрації Статутного капіталу з урахуванням його нового розміру.

Установчі збори акціонерного товариства можуть вирішувати питання про зменшення розміру Статутного капіталу у випадках, коли у встановлений термін (6 місяців) підпискою на акції покрито не всю необхідну суму, зазначену у повідомленні.

Збільшення Статутного капіталу акціонерного товариства не більше ніж на 1/3 може бути здійснене за рішенням правління за умови, що це передбачено Статутом.

Зміни Статуту, пов'язані із збільшенням статутного майна, мають бути зареєстровані органом, який реєстрував Статут акціонерного товариства, після реєстрації додатково випущених акцій.

Статутами банківських і страхових установ, які є акціонерними товариствами, може бути передбачено інший порядок збільшення Статутного капіталу.

Рішення про зменшення Статутного капіталу акціонерного товариства приймається у тому ж порядку, що й при збільшенні Статутного капіталу. Зменшення Статутного капіталу здійснюється шляхом зменшення номінальної вартості акцій або зменшення кількості акцій шляхом викупу частини акцій у їх власників з метою анулювання цих акцій.

За рішенням акціонерного товариства про зменшення Статутного капіталу акції, не представлені до анулювання, визнаються недійсними, але не раніше ніж через 6 місяців після повідомлення про це всіх акціонерів.

Розмір Статутного капіталу, який фіксується в установчих документах, визначається внаслідок проведеної перед цим інвентаризації за методикою оцінки вартості об'єктів приватизації.

Порядок бухгалтерського обліку охоплює такі операції, що підлягають обов'язковому відображенню у бухгалтерському обліку:

– **оцінка вартості об'єктів** приватизації;

– **накопичення й використання коштів** покупцем – юридичною особою;

– **акціонування підприємств** і викуп його акцій;

– **взяття на баланс новим власником** – юридичною особою майна, придбаного на аукціоні, за конкурсом або шляхом викупу;

– **виділення окремого структурного підрозділу** державного підприємства, яке приватизується, як самостійного майнового комплексу;

– **передача в оренду цілісних майнових комплексів**.

Після завершення оцінки майна підприємство здійснює операції по приведенню Статутного капіталу (капіталу) до розміру, який відповідає продажній вартості й фіксується в установчих документах.

Статутний капітал збільшується на суми:

– коштів Резервного страхового капіталу;

– коштів цільового призначення;

– нерозподіленого прибутку минулого року;

– невикористаних коштів резерву сумнівних боргів, які відносяться на прибуток, а потім спрямовуються на покриття збитків.

Зменшується Статутний капітал:

– на суму вартості майна соціальної сфери, для якого встановлено пільги;

– на суму залишку використання позикових коштів, відображених на однойменному рахунку.

Порядок збільшення Статутного капіталу акціонерного товариства у зв'язку з індексацією основних засобів затверджено наказом Міністерства фінансів України № 110 від 30 червня 1995 р. Цей порядок не поширюється на акціонерні товариства, Статутний капітал яких визначено з урахуванням результатів індексації основних засобів.

Збільшення Статутного капіталу акціонерного товариства.

1. Акціонерне підприємство має право збільшувати Статутний капітал на суму, що не перевищує суми індексації балансової вартості основних засобів з урахуванням суми індексації зносу по них.

2. Для збільшення Статутного капіталу акціонерне товариство:

а) **приймає рішення** про збільшення Статутного капіталу на суму індексації основних засобів шляхом додаткового випуску акцій або збільшення номінальної вартості акцій;

б) **друкує інформацію** про додатковий випуск акцій або збільшення номінальної вартості акцій чи випуску нових акцій (після реєстрації у відповідному фінансовому органі);

в) **вносить зміни до Статутного капіталу**, пов'язані з його збільшенням, і реєструє ці зміни у встановленому порядку;

г) **відображує ці зміни у бухгалтерському обліку** на підставі відповідних документів;

д) **додатковий випуск акцій** розподіляє між акціонерами або обмінює раніше випущені акції на акції нового номіналу.

3. Рішення про збільшення Статутного капіталу акціонерного товариства на суму індексації основних засобів приймається загальними зборами акціонерного товариства у порядку, визначеному ст. 40–44 Закону України "Про господарські товариства".

При сумі індексації, що не перевищує 1/3 Статутного капіталу, збільшення Статутного капіталу акціонерного товариства може бути здійснено за рішенням правління за умови, що подібне передбачено Статутом товариства.

4. Додатковий випуск акцій номінальної вартості. Серед акціонерів акції додаткового випуску розподіляються пропорційно їх частці у Статутному капіталі акціонерного товариства.

5. Реєстрація додаткового випуску акцій здійснюється на підставі листа Міністерства фінансів України № 04-305 від 30 вересня 1991 р. "Порядок реєстрації випуску акцій і облігацій

підприємств і інформації про їх випуск" з урахуванням змін і доповнень, внесених наказом Міністерства фінансів України № 83 від 23 травня 1995 р., за винятком п. 9 цього Порядку.

До інформації про додатковий випуск акцій включаються:

а) **характеристика емітента**, тобто його найменування, місце знаходження, дата реєстрації акціонерного товариства, обсяг сплаченої частини Статутного капіталу і його загальний обсяг;

б) **дані про емісію акцій**, про додатковий випуск акцій, їх номінальну вартість, права акціонерів на додатковий випуск акцій та ін.;

в) **дані про суми минулих періодів** індексацій вартості і зносу основних засобів.

6. При збільшенні Статутного капіталу шляхом збільшення номінальної вартості акцій акції попередніх випусків обмінюються на акції нової номінальної вартості відповідно до кількості акцій, якими володіє акціонер.

7. При збільшенні Статутного капіталу акціонерного товариства шляхом збільшення номінальної вартості акцій анулюється реєстрація попередніх випусків акцій і необхідна реєстрація випуску акцій нової номінальної вартості та інформації про випуск нових акцій.

До інформації про випуск акцій нової номінальної вартості включаються:

а) характеристика емітента;

б) дані про емісію акцій;

в) дані про суми проведених у попередні періоди індексацій вартості і зносу основних засобів.

Підприємства за участю іноземного капіталу, а також акціонерні товариства відкритого і закритого типів створюють Резервний капітал. Він облічується на рахунку № 43 "Резервний капітал". Розмір відрахувань до цього капіталу передбачається в установчих (засновницьких) документах, але не більше 25% відповідно до сплаченого Статутного капіталу. Джерело коштів – прибуток. Але сума відрахувань не повинна перевищувати 50% прибутку.

Підприємства, створені у формі акціонерного товариства, зараховують до цього капіталу також емісійний дохід.

Використання коштів Резервного капіталу здійснюється за їх напрямками. Наприклад, на виплату дивідендів (доходів) засновникам, на покриття балансового збитку підприємства за звітний рік та ін.

У таблиці 10.1 наведена кореспонденція рахунків з обліку власного капіталу акціонерного підприємства.

Таблиця 10.1

10.4а. Кореспонденція рахунків з обліку власного капіталу акціонерного підприємства

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Здійснена підписка на акції відкритого акціонерного підприємства (ВАТ): а) на номінальну вартість акцій	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
	б) на суму емісійного доходу	46 "Неоплачений капітал"	421 "Емісійний дохід"
2.	Внески від акціонерів до Статутного капіталу: а) грошовими коштами	31 "Рахунки в банках"	46 "Неоплачений капітал"
	б) основними засобами	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	46 "Неоплачений капітал"
	в) об'єктами незавершеного виробництва	151 "Капітальне будівництво"	46 "Неоплачений капітал"
	г) нематеріальними активами	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	46 "Неоплачений капітал"
	д) виробничими запасами	20 "Виробничі запаси"	46 "Неоплачений капітал"
	е) цінними паперами (облігаціями) інших підприємств	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	46 "Неоплачений капітал"
3.	Збільшено Статутний капітал за рахунок збільшення номінальної вартості акцій	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	40 "Статутний капітал"
4.	Збільшено Статутний капітал за рахунок обміну облігацій на акції	425 "Інший додатковий капітал"	40 "Статутний капітал"
5.	Зменшено Статутний капітал у зв'язку із зменшенням номінальної вартості акцій	40 "Статутний капітал"	672 "Розрахунки за іншими виплатами"
6.	Викуплено акції в акціонерів (за номіналом, за ціною, вищою чи нижчою за номінальну вартість)	451 "Вилучені акції"	31 "Рахунки в банках"

Закінчення таблиці 10.1

1	2	3	4
7.	Анульовано акції, що раніше були викуплені за номіналом: а) на суму номінальної вартості	40 "Статутний капітал"	451 "Вилучені акції"
	б) на суму, що перевищує номінальну вартість	421 "Емісійний дохід"	451 "Вилучені акції"
8.	Здійснені відрахування до Резервного капіталу	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	43 "Резервний капітал"
9.	Нараховані дивіденди за акціями	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"
10.	Прибуток, використаний у звітному періоді, списано за рахунок нерозподіленого прибутку	441 "Прибуток нерозподілений"	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"

10.5. Формування пайового капіталу

Пайовий капітал – це сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, передбачена установчими документами.

Дані про "Пайовий капітал" використовуються кредитними спілками, колективними підприємствами, підприємствами споживчої кооперації тощо, в яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків.

Джерелами формування пайового капіталу є обов'язкові та додаткові пайові внески, які надходять від індивідуальних та колективних членів акціонерного товариства.

Загальними зборами пайовиків визначаються розміри обов'язкових пайових внесків, виходячи із потреби у власних оборотних коштах. Поверненню пайовикам підлягають обов'язкові пайові внески при вибутті з числа членів даного підприємства або при ліквідації підприємства. Сума, що підлягає поверненню, визначається з урахуванням боргових зобов'язань підприємства та його фінансового стану.

Пайовиками можуть вноситись додаткові пайові внески на добровільних засадах з метою забезпечення розвитку господарської діяльності підприємства, які підлягають повному або частковому поверненню згідно із заявою пайовика.

При розподілі прибутку, щорічно, за рішенням зборів пайовиків, на обов'язкові й додаткові пайові внески нараховуються дивіденди, які можуть бути зараховані на поповнення паю за згодою власників.

10.6. Формування додаткового капіталу

Додатковий капітал – це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Додатковий капітал збільшується на суму емісійного доходу.

Додатковий капітал (інший додатковий капітал) збільшується на суму дооцінки необоротних активів, на суму безкоштовно отриманих підприємством активів від інших юридичних або фізичних осіб та інші види додаткового капіталу.

В обліку і балансі сума додаткового капіталу відображається окремо: "Додатковий оплачений капітал" та "Інший додатковий капітал".

10.7. Формування Резервного капіталу

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Створюється Резервний капітал в акціонерному товаристві у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25% Статутного капіталу. Щорічні відрахування на поповнення Резервного капіталу передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але не можуть бути менше 5% його загальної вартості.

Призначається Резервний капітал на покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів підприємства при його ліквідації. Залишки невикористаних коштів Резервного капіталу переходять на наступний рік.

10.8. Вилучений капітал

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників.

Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції з метою їх наступного анулювання, перепродажу чи поширення серед своїх працівників. Викуплені акції мають бути реалізовані або анульовані протягом року. В цей період розподіл прибутку акціонерного товариства здійснюється без врахування викуплених власних акцій.

Викуплені акції відображаються за ціною придбання:

Дебет субрахунка № 451 "Вилучені акції"

Кредит рахунка № 30 "Каса" або

Кредит рахунка № 31 "Рахунки в банках".

Якщо вилучені акції анулюються – зменшується Статутний капітал і **на суму номінальної вартості акцій** здійснюється запис:

Дебет рахунка № 40 "Статутний капітал"
Кредит рахунка № 45 "Вилучений капітал".

10.9. Неоплачений капітал

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу.

При створенні акціонерного товариства та після прийняття рішення про випуск акцій і оголошення передплати на них вся сума зареєстрованого Статутного капіталу відображається за новою методологією (порівняно з тією, що існувала до 2000 р.) бухгалтерського обліку як неоплачений капітал записом:

Дебет рахунка № 46 "Неоплачений капітал"
Кредит рахунка № 40 "Статутний капітал".

Зменшується заборгованість за акції (неоплаченого капіталу) внаслідок фактичного надходження внесків засновників та учасників акціонерного товариства, на які вони підписались. У фінансовому обліку ця операція відображається на кредиті рахунка 46 "Неоплачений капітал". Рахунки матеріальних цінностей, нематеріальних активів, грошових коштів (у національній або іноземній валюті) дебетуються.

Майно, передане в натуральній формі у власність підприємства в рахунок оплати акцій, оцінюється за домовленістю учасників. Підставою для відповідних записів у бухгалтерському обліку є документи, що засвідчують факт передачі об'єктів акціонерному товариству. Ці операції відображаються в обліку такими проводками.

В оплату передплати акцій надійшли активи (за відповідними сумами):

Дебет рахунка № 10 "Основні засоби"
Дебет рахунка № 15 "Капітальні інвестиції"
Дебет рахунка № 12 "Нематеріальні активи"
Дебет рахунка № 20 "Виробничі запаси"
Дебет рахунка № 30 "Каса"
Дебет рахунка № 31 "Рахунки в банках"
Кредит рахунка № 46 "Неоплачений капітал".

10.10. Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – це сума прибутку, реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку.

Нерозподілений прибуток є складовою частиною власного капіталу. Це прибуток, що залишається у підприємства після виплати доходів власникам та формування Резервного капіталу.

Розраховується сума нерозподіленого прибутку поточного року за такою методикою:

$$ПН_{пр} = ПН_{мр} + ЧП_{пр} - Д_{пр} - В,$$

де $ПН_{пр}$ – прибуток нерозподілений поточного року;

$ПН_{мр}$ – прибуток непрозподілений за попередній (минулий) рік;

$ЧП_{пр}$ – чистий прибуток поточного року;

$Д_{пр}$ – дивіденди за поточний рік;

В – внески на поповнення Резервного капіталу.

Сума непокритого збитку наводиться в дужках **і вираховується** при визначенні підсумку власного капіталу.

Слід зазначити, що **методика визначення прибутку на українських підприємствах не відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО)**. Витрати українських підприємств значно занижені, оскільки частина витрат розглядається як використання прибутку. **Згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку використанням прибутку є розподіл його між власниками (учасниками) підприємства (нарахування і виплата дивідендів), створення Резервного капіталу та різні види реінвестування.** Тому є випадки, коли при переході на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку прибуткові підприємства стають збитковими.

Розділ 11. Система оподаткування в Україні

Закон України "Про систему оподаткування" № 77/97-ВР від 18.02.97 р. визначає принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки та відповідальність платників.

Встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, а також пільги їх платникам здійснюється Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими Радами відповідно до цього Закону, інших Законів України про оподаткування.

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та Державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування.

11.1. Податкова система

Податкова система – це сукупність правових норм, що регулюють розміри, форми, методи і терміни стягнення податків і платежів, які мають податковий характер й необхідні державі для виконання її функцій. Комплекс податкових заходів істотно впливає на економічну діяльність господарюючих суб'єктів, стимулюючи економічну й інвестиційну активність.

Практика свідчить, що наслідком збільшення ставок і маси стягнених державою податків завжди є збільшення інфляційних тенденцій. Збільшення маси або напрямку податків призводить до зростання цін або через скорочення попиту внаслідок зростання цін веде до погіршення фінансового становища господарюючих суб'єктів, що характеризується подальшим поглибленням кризи і спадом виробництва у загальноекономічному масштабі.

Інколи підприємства штучно утримують низькі ціни на свою продукцію з метою, щоб, з одного боку, зменшити абсолютну масу податкових платежів до бюджету, з іншого, шляхом створення штучного дефіциту здійснювати кінцеву реалізацію своїх товарів за посередництва тіньових комерційних структур. Зрештою все одно спрацює механізм ринку: споживач оплачує продукт за ринковою ціною. Разом із тим для держави стає безглуздим збільшення податків, оскільки основна маса прибутку присвоюється виробником і посередником безконтрольно.

Система оподаткування в Україні являє собою сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджету та внесків до державних цільових фондів, що справляються у визначеному порядку. Її сьогоднішній стан можна схарактеризувати як створення основ, реформування самої податкової системи (впровадження податків, характерних для більшості розвинутих країн з ринковою економікою, наприклад, податку на додану вартість), наповнення нових форм оподаткування ринковим змістом.

Податки є формою фінансових відносин між державою і членами суспільства з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових ресурсів, необхідних для здійснення державою її функцій.

Податки і збори – це обов'язкові платежі до бюджету і державних цільових фондів, що здійснюються платниками у порядку і на умовах, визначених законодавчими актами України.

Державні цільові фонди – це фонди, створені відповідно до законів України, що формуються за рахунок визначених законами України податків і зборів (обов'язкових платежів) юридичних осіб, незалежно від форм власності, і внесків фізичних осіб.

Платниками податків є юридичні та фізичні особи, на які, відповідно до законодавчих актів, покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі).

Державні цільові фонди включаються до Державного бюджету України, крім Пенсійного фонду України (ст. 2 Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування"» № 77/97 від 18 лютого 1997 р.).

Об'єктами оподаткування є доходи, додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування.

Платники податків і зборів (обов'язкових платежів) зобов'язані:

1) сплачувати належні суми податків і зборів (обов'язкових платежів) у встановлені законами терміни;

2) вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами;

3) подавати до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до Законів України декларації, бухгалтерську звітність та інші документи, відомості, пов'язані

з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів);

4) допускати посадових осіб державних податкових органів для перевірок, обчислення і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Під час перевірки, що провадиться податковими органами, керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи зобов'язані давати пояснення з питань оподаткування у випадках, передбачених законами України, виконувати вимоги державних податкових органів про усунення виявлених порушень законів України про оподаткування, а також підписати акти про проведення перевірки.

Припиняється обов'язок юридичної особи щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) — зі сплатою податку, збору (обов'язкових платежів) або його скасуванням.

Заборгованість платників податків і зборів (обов'язкових платежів) у разі ліквідації юридичної особи сплачується у порядку, встановленому законами України.

Обов'язок фізичної особи зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється зі сплатою податків і зборів обов'язкових платежів (або його скасуванням), а також у разі смерті платника.

Платники податків і зборів (обов'язкових платежів) мають право:

1) оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів та дії їхніх посадових осіб;

2) одержувати та ознайомлюватися з актами перевірок, здійснених державними податковими органами;

3) подавати державним податковим органам документи, що підтверджують право на пільги з оподаткування у порядку, встановленому законами України.

Облік платників податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснюється податковими органами та іншими державними органами відповідно до законодавства України. Банки та інші фінансово-кредитні установи відкривають рахунки платникам податків і зборів (обов'язкових платежів) лише за умови пред'явлення ними документів, що підтверджують взяття їх на облік у державному податковому органі, і у триденний термін повідомляють про це державний податковий орган.

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів, що стягуються у визначеному законами України порядку, становить систему оподаткування (схема 11.1).



Схема 11.1. Система оподаткування в Україні (згідно із Законом України № 283 97-ВР від 22.05.97 р.).

11.2. Види податків, зборів (обов'язкових платежів) і порядок зарахування їх до бюджетів

В Україні стягуються:

– **загальнодержавні податки і збори** (обов'язкові платежі);

– **місцеві податки і збори** (обов'язкові платежі).

До загальнодержавних належать такі податки і збори (обов'язкові платежі):

1) податок на додану вартість;
2) акцизний збір;
3) податок на прибуток підприємств;
4) податок на доходи фізичних осіб;
5) мито;
6) державне мито;
7) податок на нерухоме майно (нерухомість);
8) плата (податок) за землю;
9) рентні платежі;
10) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
11) податок на промисел;
12) збір за геологорозвідувальні роботи, здійснені за рахунок державного бюджету;
13) збір за спеціальне використання природних ресурсів;
14) збір за забруднення навколишнього природного середовища;
15) збір до Фонду для здійснення заходів з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення;
16) збір на обов'язкове соціальне страхування;
17) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
18) збір до Державного інноваційного фонду;
19) плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності.

Загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) (ст. 14 Закону) встановлюються Верховною Радою України і стягуються на всій території України.

Порядок зарахування загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) до Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів і державних цільових фондів визначається відповідно до законів України.

Місцеві податки і збори (обов'язкові платежі) (ст. 15 Закону). **Ставки податків (зборів) або їх граничний розмір – станом на 01.07.99 р.**

До місцевих податків належать:

1) податок з реклами – **не більше 0,1%** вартості послуг за розміщення одноразової реклами, **0,5%** вартості послуг за розміщення реклами на тривалий час;

2) комунальний податок – **не більше 10%** неоподатковуваного мінімуму доходів громадян (17 грн.).

До місцевих зборів (обов'язкових платежів) належать:

1) готельний збір – **не більше 20%** добової вартості;

2) збір за паркування автотранспорту – **не більше 3%** неоподатковуваного мінімуму доходів громадян у спеціально обладнаних місцях і **1%** у відведених місцях;

3) ринковий збір – **для громадян** – **не більше 20%** мінімальної заробітної плати, для юридичних осіб – не більше 3-х мінімальних заробітних плат;

4) збір на видачу ордера на квартиру – **не більше 30%** неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;

5) курортний збір – **не більше 10%** неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;

6) збір за участь у перегонах на іподромі – **не більше трьох** неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

7) збір за виграш у перегонах на іподромі – **не більше 6%** від суми виграшу;

8) збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі – **не більше 5%** від суми плати, визначеної за участь у грі на тоталізаторі на іподромі;

9) збір за право використання місцевої символіки – **не більше 0,1%** вартості виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг) – для юридичних осіб; **не більше 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян** – для громадян-підприємців;

10) збір за право проведення кіно- і телезйомок – сума, що не перевищує фактичні витрати на проведення зазначених заходів;

11) збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей – **не більше 0,1%** вартості до заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів або від суми, на яку випускається лотерея;

12) збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, – **до 0,5%** неоподатковуваного мінімуму доходів громадян – з юридичних осіб і громадян України; **від 5 до 50** – юридичні особи і громадяни інших країн, у т. ч. суб'єкти колишнього СРСР;

13) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг – **не більше 20** неоподатковува-

них мінімумів доходів громадян – для суб'єктів, які здійснюють торгівлю постійно; 1 (один) неоподатковуваний мінімум доходів громадян на день за одноразову торгівлю;

14) збір з власників собак – не більше 10% неоподатковуваного мінімуму доходів громадян щорічно.

Джерела сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) встановлюються відповідними законами про податки, збори (обов'язкові платежі). **Нормативною базою системи оподаткування нині є:**

1. Закон України "Про податок на додану вартість" № 168/97-ВР від 03.04.97 р.

2. Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"» № 283-97-ВР від 22.05.97 р.

3. Декрет Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" № 13 від 26.12.92 р. (з подальшими змінами і доповненнями).

4. Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" № 400/97-ВР від 26.06.97 р.

5. Закон України "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" № 402/97-ВР від 26.06.97 р.

6. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" № 320-XIV від 17.12.98 р.

7. Закон України «Про внесення змін до ст. II Закону України "Про податок на додану вартість"» № 943-XIV **від 14.07.99 р. та ін.**

8. Закон України "Про внесення змін до деяких законів України з питань оподаткування грального бізнесу" № 1160-XIV від 19 жовтня 1999 р. (набрав чинності **з 13.11.99 р.**)

9. Указ Президента України «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. "Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва"» **за № 746/99 від 28.06.99 р.**

Податки в Україні є основним видом державного доходу.

Податки виконують дві основні функції – фіскальну та економічну. За допомогою фіскальної функції здійснюється формування бюджетного фонду країни, реалізація економічної функції дає змогу державі безпосередньо впливати на процес суспільного відтворення в цілому, стимулюючи або стримуючи розвиток тих чи інших галузей народного господарства, посилюючи чи послаблюючи нагромадження капіталу, а також впливаючи на платоспроможний попит населення.

Основне призначення системи оподаткування полягає в тому, щоб максимально сприяти розвиткові підприємництва,

тобто різних форм власності, й тим самим досягти максимально можливого росту дохідної частини Державного бюджету.

Податкова система України будується на поєднанні прямих і непрямих податків. Прямі податки характеризуються тим, що вони встановлюються безпосередньо на дохід чи майно платника податків, **непрямі** – включаються у вигляді додатку до ціни товару чи тарифу на послуги і сплачуються споживачами цих товарів. При прямому оподаткуванні грошові відносини виникають між державою та самим платником податку, при непрямому – суб'єктом податку стає продавець товару (послуги), який виступає посередником між державою та виробником, споживачем товару чи послугами.

За останні роки Державний бюджет України поповнюється за рахунок нових видів податків, зборів і платежів та неподаткових надходжень:

– плата за спеціальне використання надр при видобуванні корисних копалин;

– рентна плата за нафту та природний газ, які видобуваються в Україні;

– надходження до інноваційного фонду;

– надходження від реалізації дорогоцінних металів та ін.

Постійні зміни та доповнення податкового законодавства України призводять до недоодержання спрогнозованих показників виробничо-господарської діяльності підприємств та її недосягнення кінцевого результату – прибутку, рентабельності, окупності капіталовкладень та ін. Це створює фактор невизначеності підприємств у податковій системі України.

У ході реформування податкової системи в Україні мають бути усунуті упущення у правовому регулюванні податкових відносин, забезпечені правові гарантії як платників податків, так і державних податкових органів, відрегульовані процесуальні питання відповідальності за невиконання, неповне або несвоєчасне виконання податкових зобов'язань, а також за порушення норм податкового законодавства України.

Своє відображення законодавчі закріплення повинні також знайти у Податковому кодексі України, який регулював би всі питання податкових відносин між державою та платником податку.

Згідно з розпорядженням Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформ та виведення економіки України з кризи" **№ 298/97 від 18.08.97 р.** та його дорученням № 1-14/464 від 24.07.98 р., а також дорученням Прем'єр-міністра України № 18567/1 від 09.09.97 р. **до кінця 1997 р. мав бути розроблений та представлений на розгляд Верховної Ради України проект Податкового кодексу України.**

Розроблені Концепція та структура проекту Податкового кодексу України були розглянуті та в цілому узгоджені на засіданні Кабінету Міністрів України **31.08.98 р.**

Згідно з Концепцією Податкового кодексу України його положення мають бути спрямовані на необхідність створення в Україні стабільної та ясної для розуміння податкової системи з чітким визначенням порядку стягнення податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також забезпечення чіткого визначення об'єктів оподаткування.

Концепцією Податкового кодексу визначено 23 види загальнодержавних податків, місцевих зборів та інших обов'язкових платежів **замість 33**, передбачених діючим законодавством України "Про систему оподаткування".

До загальнодержавних податків передбачається включити такі податки, збори та обов'язкові платежі:

1. Податок на прибуток підприємств.
2. Податок на доходи фізичних осіб.
3. Податок на додану вартість.
4. Акцизний збір.
5. Мито.
6. Державне мито.
7. Податок на майно.
8. Рентні платежі.
9. Збір за забруднення навколишнього природного середовища.
10. Збір за спеціальне використання природних ресурсів.

До складу місцевих податків і зборів:

1. Податок з реклами.
2. Комунальний податок.
3. Готельний збір.
4. Збір на паркування автотранспорту.
5. Ринковий збір.
6. Курортний збір.
7. Збір за організацію концертних заходів.
8. Збір за проїзд територією прикордонних населених пунктів автотранспорту, що прямує за кордон та з-за кордону.
9. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг.
10. Збір за надання в користування земельних ділянок для будівництва об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житла та гаражів у населених пунктах.
11. Збір за здійснення соціально-побутових заходів у селищах, селах.
12. Місцеві акцизні податки.
13. Місцевий податок на прибуток.

До переліку загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів не були включені збір до Фонду для здійснення заходів з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, на обов'язкове соціальне страхування та обов'язкове пенсійне страхування, до Державного дорожнього фонду та Державного інноваційного фонду.

Концепцією Податкового кодексу передбачалося збереження діючого порядку оподаткування прибутку підприємств з уточненням окремих його норм.

Податкова політика в оподаткуванні доходів громадян спрямована на зниження рівня оподаткування доходів громадян з відносно малими доходами, на перегляд ставок оподаткування та, зокрема, стосовно оподаткування громадян, які займаються підприємницькою діяльністю.

При оподаткуванні доходів фізичних осіб пропонувалося застосовувати диференціацію ставок податків залежно від розміру отримуваного доходу. Замість діючих п'яти ставок оподаткування – 10, 15, 20, 30 та 40% **передбачалося введення трьох ставок: 10%, 20% та 30%. Гранична ставка податку передбачалася на рівні 30% (замість 40%),** тобто на рівні оподаткування прибутку підприємств, з одночасним розширенням бази оподаткування та встановленням пільг на доходи фізичних осіб для всіх груп платників.

Норми діючого податку на додану вартість передбачалося зберегти у Податковому кодексі з деякими змінами.

Кодексом передбачалося встановити оптимальні ставки акцизного збору в такому розмірі, який давав би змогу забезпечити реальні надходження до бюджету і відповідно суттєво скоротити перелік товарів (послуг), на які встановлюється акцизний податок.

Податковим кодексом не передбачалося внесення кардинальних змін до порядку оподаткування землі; передбачалося переглянути розмір податку на землю з метою його зменшення для виробників продукції.

Податковим кодексом передбачено здійснення вдосконалення оподаткування транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів.

Велика кількість місцевих податків зумовила їх зміни, а також зміни контролю, який на сьогодні занадто ускладнений і потребує значних витрат.

Введено нові місцеві збори, такі як збір за проведення концертної діяльності, збір за надання у використання земельних ділянок для будівництва об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житла та гаражів у населених пунктах, збір за проведення соціально-побутових

заходів у селищах, селах (самооподаткування), місцеві акцизні податки та податок на прибуток.

У Податковому кодексі України передбачена, з метою підтримки окремих платників податків, окремих галузей народного господарства, малого підприємництва, сільськогосподарських виробників, окремих категорій платників, можливість застосування для них спрощеної системи; для сільськогосподарських виробників – можливість сплачувати фіксований сільськогосподарський податок.

Для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності замість податків та обов'язкових платежів пропонується сплата вартості патенту на їх визначений вид діяльності, а також передбачено Положення щодо порядку отримання разового патенту фізичними особами, не зареєстрованими як суб'єкти підприємницької діяльності.

Положеннями Податкового кодексу України визначено права та обов'язки суб'єктів оподаткування – юридичних та фізичних осіб, зокрема щодо їх реєстрації як платників податків, зборів та інших обов'язкових платежів у державних податкових органах та відповідно присвоєння їм ідентифікаційного номера – єдиного для всіх податків та інших обов'язкових платежів, які входять до системи оподаткування в Україні.

Згідно з концепцією Податкового кодексу України розроблено його структуру, розділи (14).

Розділи Кодексу мали визначати:

– загальні положення про систему оподаткування;

– порядок стягнення загальнодержавних та місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів;

– спеціальні податкові режими;

– адміністративні положення;

– відповідальність за порушення податкового законодавства;

– заключні та перехідні положення.

Розроблена концепція проекту Податкового кодексу України (серпень 1998 р.) так і не була прийнята Верховною Радою.

Новий Податковий кодекс України має бути прийнято у 2000 р.

11.3. Податки на прибуток (рах. № 98)

11.3.1. Особливості податків на прибуток

У світовій практиці податок на прибуток є однією з основних частин бюджету будь-якої країни.

У більшості країн ставка не є єдино визначеною, існують знижені, мінімальні й максимальні ставки податку. Так, **максимальні ставки податку** становлять в: **Німеччині – 50%, Греції – 49%, Франції – 42%, Бельгії та Ірландії – 43%, Італії – 36%, Великобританії, Нідерландах, Іспанії, Португалії – 35%, Люксембурзі – 34%.**

В Іспанії, наприклад, **надається податкова пільга на інвестування – 5%;** за створення кожного податкового робочого місця база оподаткування зменшується на **15 тис. песет**. Податковими пільгами особливо заохочуються капіталовкладення в культуру, включаючи кінопромисловість, освіту, професійну підготовку кадрів.

У США прибутковий податок на корпорації, тобто податок на прибуток, встановлено:

– з перших 50 тис. дол. прибутку стягується податок за ставкою 15%;

– з наступних 25 тис. дол. прибутку податок стягується за ставкою **25%;**

– понад 75 тис. дол. прибутку – 35%.

Така методика оподаткування прибутку спонукає підприємців до збільшення продуктивності праці і максимального одержання прибутку, що зрештою призводить до збільшення надходжень до державного бюджету.

В Україні ставка податку на прибуток залишається незмінною – 30%, але змінюється підхід до визначення об'єкта оподаткування, тобто прибутку.

До введення Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" об'єктом оподаткування вважався балансовий прибуток підприємства, що являв собою загальну суму прибутку підприємства від усіх видів діяльності за звітний період, одержаний як на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами, відображений у його балансі, який включав прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), в тому числі продукцію допоміжного та обслуговуючих виробництв, що не мають окремого балансу, основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей та інших видів фінансових результатів, матеріальних цінностей, а також прибуток від орендованих (лізингових) операцій, роялті, прибуток від позареалізаційних операцій, **тобто величина, яка обліковувалась на рахунку № 80 "Прибутки і збитки".**

Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" **№ 283/97 ВР від 22 травня 1997 р. прибуток для оподаткування визначається** сумою скоригованого валового доходу (п.4.3 цього Закону), одержаного

шляхом зменшення суми валового доходу (ст. 4) (виручки у грошовій та натуральній формах) звітного періоду на суму валових витрат виробництва (безпосередньо пов'язані з одержанням доходу) (ст. 5), суму амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно зі ст.. 8 і 9 цього Закону.

Таким чином, **об'єктом оподаткування стала величина, що не збігається з величиною, яку прийнято було обліковувати на рахунку № 80 "Прибутки і збитки".**

Згідно з новим Планом рахунків податки на прибуток обліковуються **на рахунку № 98 "Податки на прибуток".** На цьому рахунку ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

На дебеті рахунка відображається нарахована сума податку на прибуток, **на кредиті** – включення до фінансових результатів на рахунку № 79.

Рахунок № 98 "Податки на прибуток" має такі субрахунки:

№ 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"

№ 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій" .

Облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для потреб оподаткування), ведеться на субрахунку № 981 без зменшення на суму податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат).

Дебет Рахунок № 98 "Податки на прибуток" Кредит

Кредит рахунків:	Дебет рахунків:
№ 17 "Відстрочені податкові активи"	№ 64 "Розрахунки за податками й платежами"
№ 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	№ 79 "Фінансові результати"
№ 64 "Розрахунки за податками й платежами"	

Поточні зобов'язання підприємства по податках і платежах відображаються на рахунку **№ 64** "Розрахунки за податками й платежами", який має такі субрахунки:

№ 641 "Розрахунки за податками"

№ 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"

№ 643 "Податкові зобов'язання"

№ 644 "Податковий кредит".

На кредиті рахунка № 64 "Розрахунки за податками й платежами" відображаються нараховані платежі до бюджету, на дебеті – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

На субрахунку № 641 "Розрахунки за податками" ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (**податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки**).

На субрахунку № 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які стягують відповідно до чинного законодавства, та облік, який не ведеться на рахунку № 65 "Розрахунки зі страхування".

На субрахунку № 643 "Податкові зобов'язання" ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку № 644 "Податковий кредит" ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання .

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Для відображення витрат на сплату податків на прибуток призначений рахунок № 98 "Податки на прибуток" (замість рахунка № 81 "Використання прибутку").

Збитки від надзвичайних подій відображаються у звіті про фінансові результати за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Приклад. Підприємство отримало прибуток від звичайної діяльності 1500 тис. грн., але збитки від надзвичайних подій становлять 300 тис. грн. Таким чином, реальний прибуток становить 1200 тис. грн. Ставка податку на прибуток – 30%.

Запис в обліку.

1. Сума податку на прибуток від звичайної діяльності:

Дебет субрахунка № 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності" – 360 тис. грн.

Кредит субрахунка № 641 "Розрахунки за податками" – 360 тис.грн.

2. Одночасно:

Дебет субрахунка № 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності" – 90 тис. грн.

Кредит субрахунка № 99 "Надзвичайні витрати" – 90 тис. грн.

3. Податок на прибуток при одержанні прибутку від надзвичайних подій:

Дебет субрахунка № 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій"

Кредит субрахунка № 641 "Розрахунки за податками".

Проводка **3** можлива за наявності прибутку від звичайної діяльності або якщо сума збитку від звичайної діяльності менша від суми прибутку від надзвичайних подій.

Наприкінці року рахунок № 98 "Податки на прибуток" закривається списанням сальдо на рахунок № 79 "Фінансові результати"

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"

Кредит рахунка № 98 "Податки на прибуток".

У новому Плані рахунків бухгалтерського обліку принципово новим є рахунок № 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", призначений не для сум податкової заборгованості, термін сплати яких відстрочено згідно із законодавством **(він не відповідає рахунку № 67 "Податкові зобов'язання"), а для відображення тимчасової різниці в сумі податку на прибуток, яка виникає внаслідок розбіжності в сумах прибутку за даними бухгалтерського обліку та прибутку, який є об'єктом оподаткування.**

Цей рахунок тісно пов'язаний з рахунком № 17 "Відстрочені податкові активи" та № 98 "Податки на прибуток".

Приклад.

У 1998 р. підприємство отримало дохід від реалізації в сумі **250 тис. грн.** та аванси від покупців у сумі **40 тис. грн.**

У 1999 р. дохід від реалізації становив **300 тис. грн.** (в т.ч. у рахунок авансів, отриманих у 1998 р.), а аванс, сплачений постачальником, – **50 тис. грн.**

Для спрощення абстрагуємось від інших доходів і витрат.

У цьому випадку податок на прибуток, що підлягає сплаті в 1998 р. за ставкою 30%, дорівнює 87 тис. грн. (250 + 40 х 0,3), але обліковий податок на прибуток дорівнює лише 75 тис. грн. (250 х 0,3).

Таким чином, виникає відстрочений податковий актив у сумі 12 тис. грн. (87 – 75), який становить оподаткований прибуток у 1999 р.

Запис в обліку:

Дебет рахунка № 98 "Податки на прибуток" – 75 тис. грн.

Дебет рахунка № 17 "Відстрочені податкові активи" – 12 тис. грн.

Кредит рахунка № 64 "Розрахунки за податковими платежами" – 87 тис. грн.

У 1999 р. податок на прибуток, що підлягає сплаті, становитиме 63 тис. грн. (300 – 40 – 50) х 0,3), але на витрати 1999 р. слід віднести 90 тис. грн. (300 х 0,3). Тому **бухгалтерський запис матиме такий вигляд:**

Дебет рахунка № 98 "Податки на прибуток" – 90 тис. грн.

Кредит рахунка № 64 "Розрахунки за податковими платежами" – 63 тис. грн.

Кредит рахунка № 17 "Відстрочені податкові активи" – 12 тис. грн.

Кредит рахунка № 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" – 15 тис. грн.

Такий підхід до обліку податків на прибуток передбачений Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) 12, "Податки на прибуток" і національними стандартами бухгалтерського обліку (17).

11.4. Податок на додану вартість

11.4.1. Податок на додану вартість. Платники податку, база оподаткування, ставки податку

Система податку на додану вартість розроблена у Франції **в 1954 р.** економістом М. Лорс. Починаючи з 60-х років вона набула великого поширення у західноєвропейських, а згодом і в інших країнах.

У світовій практиці податок на додану вартість став основним податком непрямої дії і в багатьох країнах замінив податок з обороту.

Податок на додану вартість (ПДВ) є частиною новоствореної вартості і сплачується до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг. **Додана вартість – це прибуток, заробітна плата з нарахуваннями на неї та інші витрати, пов'язані з власне виробничим процесом.**

Зарубіжні країни використовують ПДВ, встановлюючи не одну ставку, а цілу систему: знижену, стандартну та підвищену. Знижена ставка застосовується до товарів першої необхідності, медикаментів та медичних послуг. Предмети розкоші оподатковуються за підвищеною ставкою. **Розмір зниженої ставки у країнах ЄЕС коливається**

від 0% до 17%, стандартної – від 12% до 23% і підвищеної – від 25% до 33%.

Нульова ставка у країнах ЄЕС встановлена на всі експортні товари. Це дає право експортерові на компенсацію ПДВ і дає змогу не включати його до ціни, що значно підвищує конкурентоспроможність товарів.

В Україні ставка податку на додану вартість станом на 1 січня 1995 р. становила 28% оподатковуваного обороту.

Згідно з рішенням Кабінету Міністрів України від **6 січня 1995 р. вилучення та нарахування до бюджетів окремих податків і платежів здійснюється в такому порядку:**

– податок на додану вартість нараховувався за ставкою 20% до оподатковуваного обороту, який не включав ПДВ. По імпортних товарах податок на додану вартість нараховувався **у розмірі 20%** до митної вартості з урахуванням фактично сплачених сум мита, митних зборів та інших платежів і стягувався митними органами України;

– по товарах (роботах, послугах), що експортуються за межі митних кордонів України, застосовувалася ставка податку у розмірі 0%.

Податок на додану вартість **підприємств роздрібної торгівлі**, громадського харчування, побутового обслуговування, підприємств, що здійснюють посередницьку діяльність, **становив 21,875%** (до 1 січня 1995 р.), а з 1 січня 1995 р. **– 16,667%.** Ця ставка використовувалася для нарахування ПДВ при аукціонній та комісійній торгівлі, при продажу товарів на біржах.

Податок на додану вартість становить основну частину доходів держбюджету України. Так, **на 1996 р. ПДВ становив 21%** (303862,6 млрд крб.) дохідної частини держбюджету; в інших країнах надходження до бюджетів від загальної суми податкових платежів становили: **у Данії – 20,6%, Франції – 19,9%, ФРН – 16,8%, Нідерландах – 15,7%, Люксембурзі – 13,0%, Бельгії – 16,0%, Великобританії – 14,7%.**

Закон України "Про податок на додану вартість" № 168/97-ВР, прийнятий Верховною Радою **3 квітня 1997 р.**, містить 11 статей, якими визначено категорії платників ПДВ, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпортних операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету.

За період від дати прийняття Закону про ПДВ (3 квітня 1997 р.) внесено 34 зміни і доповнення (газета "Все про бухгалтерський облік" № 98 від 18 жовтня 1999 р.). **Згідно із Законом України № 942-XIV від 14 липня 1999 р.** до Закону України "Про податок на додану вартість" **з 1 січня 2000 року буде внесено зміни.**

У статті 2 Закону визначені платники податку на додану вартість (схема 11.2), у статті 3 – об'єкти оподаткування податком на додану вартість (схема 11.3).

У п. 3.2 статті 3 наведені операції, які не є об'єктом оподаткування.

Базу оподаткування (ст. 4) податком на додану вартість наведено на схемі 11.4.

У ст. 5 Закону наведено операції, звільнені від оподаткування податком на додану вартість (схеми 11.3, 11.4).

У ст. 6 Закону наведено ставки податку на додану вартість, пільги з ПДВ

Об'єкти оподаткування, визначені ст. 3 цього Закону, **за винятком операцій, звільнених від оподаткування**, та операцій, до яких застосовується **нульова ставка** згідно із Законом України "Про ПДВ", **оподатковуються за ставкою 20% (6.1).**

Податок становить 20% бази оподаткування, визначеної ст. 4 цього Закону, та додається до ціни товарів (робіт, послуг) (6.1.1), (схема 11.5).

Податок за нульовою ставкою обчислюється щодо операцій з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України, а також з продажу робіт (послуг), призначених для використання та споживання за межами митної території України (схема 11.6).

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається:

– дата здійснення першої з подій;

– або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), **дата виписки відповідного рахунка (товарного чека)** – в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

– або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг) тощо.

Податковий кредит (дебет рахунка № 644) звітного періоду складається із суми податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу

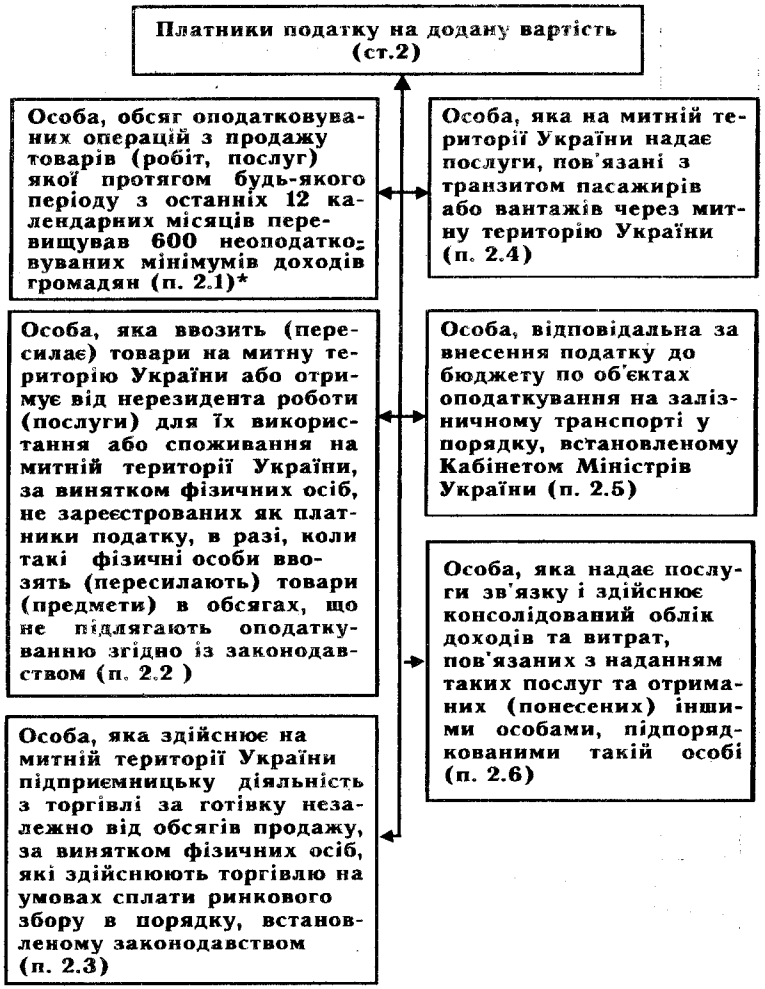


Схема 11.2. Платники податку на додану вартість (відповідно до Закону № 168/97-ВР від 3 квітня) (станом на 15 жовтня 1999 р.).

* Дію пункту 2.1 ст. 2 зупинено для сільськогосподарських товаровиробників – учасників експерименту щодо запровадження єдиного (фіксованого) податку на території Глобинського району Полтавської області в частині всіх операцій, що є об'єктом оподаткування, крім операцій з продажу продукції власного виробництва такими сільськогосподарськими товаровиробниками.

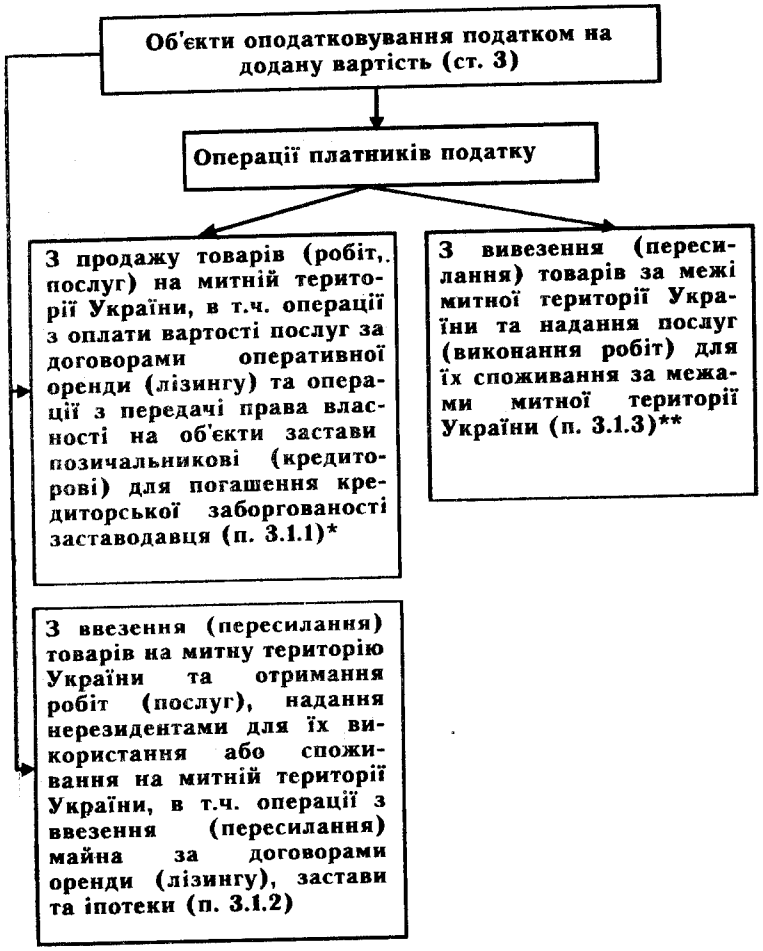


Схема 11.3. Об'єкти оподаткування (відповідно до Закону № 168/97-ВР).

* Дію п.п. 3.1.1 зупинено для сільськогосподарських товаровиробників – учасників експерименту по запровадженню єдиного податку на території Глобинського району Полтавської області

** Дію п.п. 3.1.3 зупинено для сільгосптоваровиробників – учасників експерименту щодо запровадження єдиного (фіксованого) податку (див. п.п. 3.1.1), крім операцій з продажу продукції власного виробництва такими сільгосптоваровиробниками.

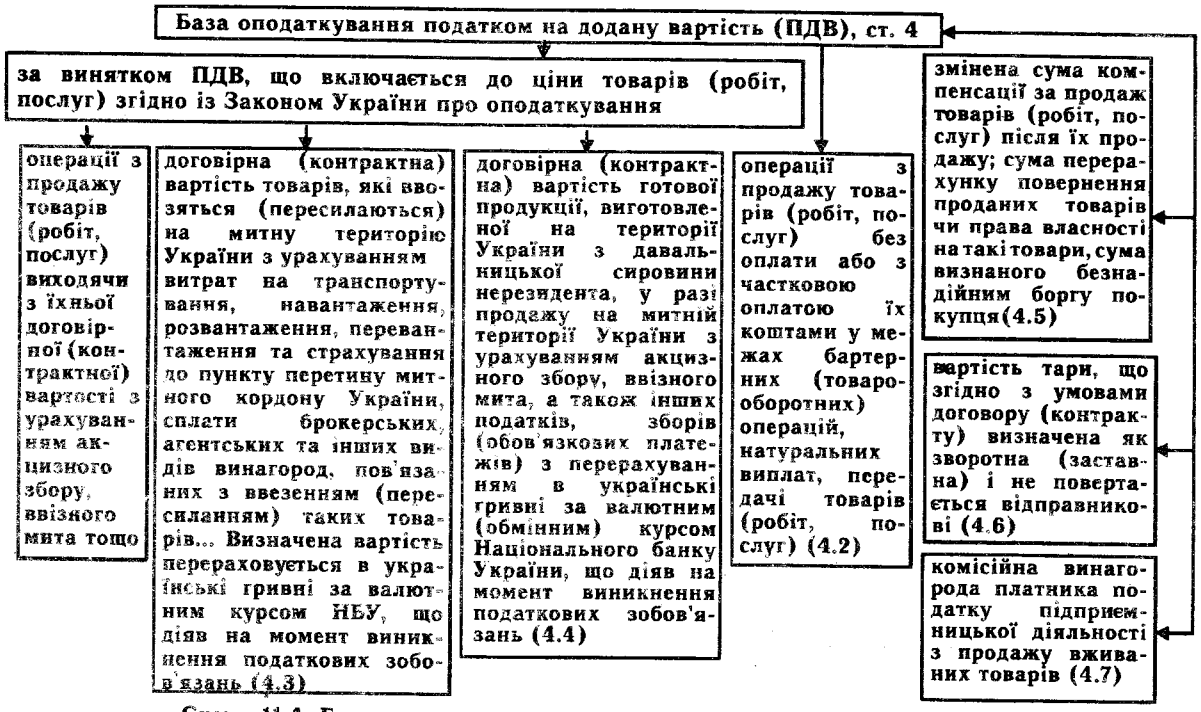


Схема 11.4. База оподаткування податком на додану вартість (відповідно до Закону № 168/97-ВР).

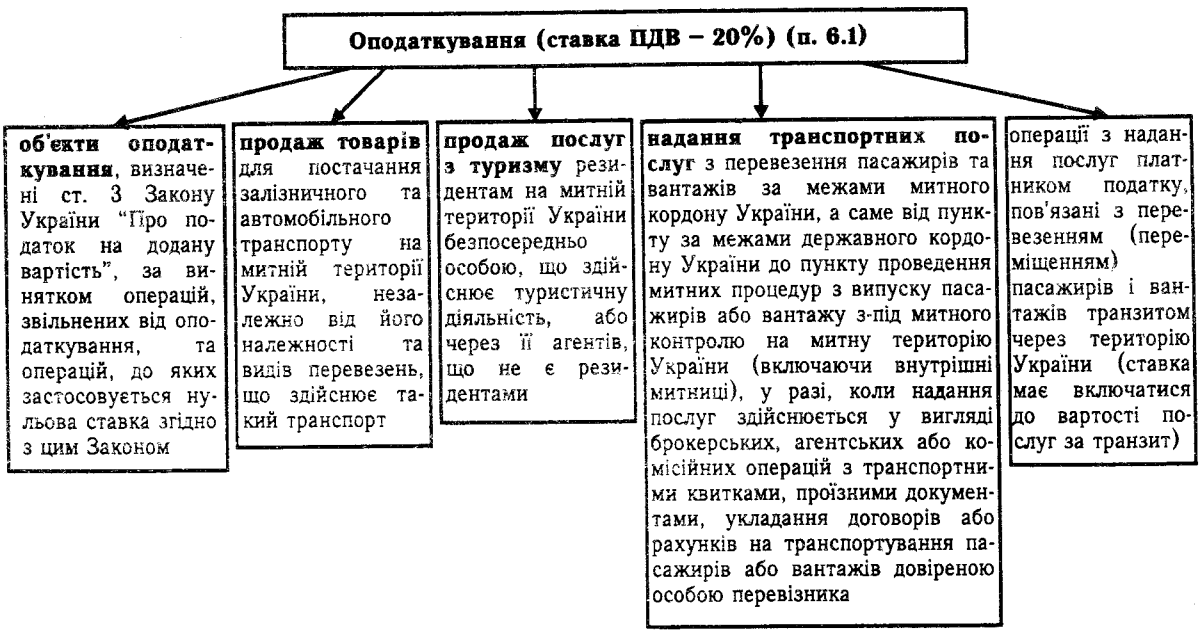


Схема 11.5. Оподаткування операцій за нульовою ставкою (відповідно до Закону № 168/97-ВР).

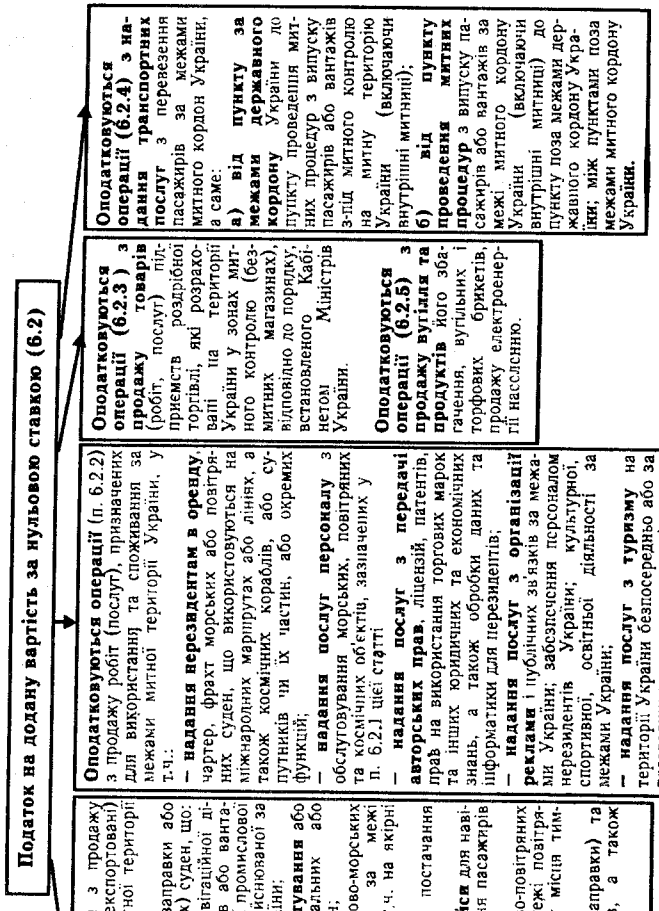


Схема 11.6. Оподаткування операцій за нульовою ставкою (відповідно до Закону № 168/97-ВР).

валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку, не підтверджених податковими накладними чи митними деклараціями або іншими розрахунковими (обліковими) документами.

Суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням (спорудженням) основних фондів, що підлягають амортизації, включаються до складу податкового кредиту такого звітного періоду незалежно від строків введення до експлуатації основних фондів.

У разі, якщо платник податку здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування згідно зі ст. 3 та 5 Закону України "Про ПДВ" № 168/97-ВР, суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, відносяться відповідно до складу валових витрат виробництва (обігу) та на збільшення вартості основних фондів і нематеріальних активів та до податкового кредиту не включаються.

Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань (кредит рахунка № 64), що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду (дебет рахунка № 64).

У разі, коли за результатами звітного періоду податкове зобов'язання має від'ємне значення, така сума підлягає відшкодуванню платникові податку з Державного бюджету України.

Підставою для отримання відшкодування є лише дані податкової декларації за звітний період. За бажанням платника податку сума бюджетного відшкодування може бути повністю або частково зарахована в рахунок наступних платежів з цього податку. Таке рішення платника відображається у податковій декларації.

Контроль за нарахуванням і внесенням податку до бюджету здійснюють податкові органи, а за стягненням і перерахуванням податку до бюджету під час ввезення (пересилання) товарів на митну територію України – **митні органи.**

Порядок нарахування податку на додану вартість на товари, ввезені на митну територію України (відповідно до Інструкції про порядок контролю митними органами за справлянням під час митного оформлення товарів, ввезених (пересланих) на митну територію України), та перерахування до бюджету податку на додану вартість, **затверджено наказом Державної митної служби України № 346 від 9 червня 1999 р.**, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України за **№ 427/3720 від 1 липня 1999 р.**

Товари, які ввозяться (пересилаються) в Україну, оподатковуються ПДВ за ставкою 20% від бази оподаткування, що обчислюється згідно зі статтею 4 Закону України "Про податок на додану вартість".

Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні (імпортуванні) товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми ПДВ, що підлягає сплаті.

Податок на додану вартість сплачується платниками податку – особами, які ввозять (пересилають) товари на митну територію України, одночасно зі сплатою мита та митних зборів (на момент оформлення вантажної митної декларації (ВМД).

Платники податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України можуть за власним бажанням надавати митним органам простий вексель на суму податкового зобов'язання (податковий вексель) за кожною вантажною митною декларацією окремо, у порядку та в строки, установлені чинним законодавством.

Виняток становлять:

– товари, на які встановлено законодавством акцизний збір (крім тютюнової сировини);

– товари, що належать до товарних груп 1–24 Гармонізованої системи опису та кодування товарів (ГСО та КТ);

– ввезені до 1 січня 2001 р. товари критичного імпорту для вітчизняного виробництва (крім їх ввезення на умовах переробки давальницької сировини) за номенклатурою, встановленою Кабінетом Міністрів України.

Товари, за які не був сплачений податок на додану вартість, митному оформленню не підлягають, крім випадків, коли вони підлягають звільненню від обкладання цим податком.

Порядок нарахування податку на додану вартість.

Сума податку на додану вартість (ΣПДВ) нараховується **за формулами:**

а) на товари, що обкладаються митом та акцизним збором:

$$\Sigma ПДВ = (В + \Sigma М + \Sigma А) \times П/100;$$

б) на товари, що обкладаються тільки митом:

$$\Sigma ПДВ = (В + \Sigma М) \times П/100;$$

в) на товари, що обкладаються тільки акцизним збором:

$$\Sigma ПДВ = (В + \Sigma А) \times П/100;$$

г) на інші товари, що не підлягають обкладанню митом та акцизним збором:

$$\Sigma ПДВ = В \times П/100,$$

де В – митна вартість товарів, ввезених (пересланих) на митну територію України, грн.;

ΣМ – сума ввізного мита, грн.;

ΣА – сума акцизного збору, грн.;

П – ставка податку на додану вартість (20%).

Закон України «Про внесення змін до ст. 11 Закону України "Про податок на додану вартість"» **№ 943-XIV від 14 липня 1999 р. встановив тимчасово, до 1 січня 2001 р.** за операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єктами підприємницької діяльності, які не перейшли на визначення дати виникнення податкових зобов'язань на умовах, встановлених для виконання контрактів, визнаних довгостроковими відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", **датою виникнення податкових зобов'язань є дата зарахування коштів на банківський рахунок платника податку, датою виникнення права на податковий кредит є дата списання коштів з банківського рахунка як оплата товарів (робіт, послуг).** Відповідно **у замовника** відрядних будівельних робіт результатом відрядних будівельних робіт **є дата списання коштів з банківського рахунка** платника податку як оплата цих робіт ("Урядовий курьєр" № 152 за 14.08.99 р.).

Оподаткування операцій з продажу вугілля, газу тощо, виконання підрядних будівельних робіт.

Указом Президента України № 234/99 від 06.03.99 р. "Про внесення змін до Указу Президента України № 857 від 07.08.98 р." встановлено, що **до 1 січня 2000 р.** по операціях з продажу вугілля та вугільних брикетів, електричної та теплової енергії, газу, надання послуг з водопостачання (каналізації), технічного обслуговування ліфтів та систем протипожежної безпеки в житловому фонді, а також по операціях з надання послуг населенню, що пов'язані з користуванням житлом (в межах квартирної плати), **датою виникнення податкових зобов'язань є дата зарахуван-**

ня коштів на банківський рахунок платника податку в оплату проданих товарів, наданих послуг (у разі продажу зазначених товарів, надання послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку), **а датою виникнення права на податковий кредит у продавця зазначених товарів (послуг) є дата списання коштів в оплату придбаних ним товарів (послуг).**

У покупця вугілля та вугільних брикетів, електричної та теплової енергії, газу, послуг з водопостачання (каналізації), технічного обслуговування ліфтів та систем протипожежної безпеки в житловому фонді, а також по операціях з надання послуг населенню, що пов'язані з користуванням житлом (в межах квартирної плати), **датою виникнення права на податковий кредит** по операціях з придбання таких товарів (наданих послуг) **є дата списання коштів з банківського рахунка платника в оплату цих товарів (послуг) або дата виписки відповідного рахунка (товарного чека)** – у разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків.

З 1 січня 2000 р. до 1 січня 2003 р. норми цієї статті діють стосовно операцій з продажу населенню та установам, що утримуються за рахунок бюджету, вугілля та вугільних брикетів, газу, електричної енергії, а також операцій з надання послуг з технічного обслуговування ліфтів та систем протипожежної безпеки в житловому фонді.

Дія визначених цією статтею норм не поширюється на відчуження або придбання товарів (за бартерними (товарообмінними) операціями).

Таким чином, **платники податків, зареєстровані як платники ПДВ, які здійснюють операції з надання:**

1) послуг з технічного обслуговування ліфтів та систем протипожежної безпеки у житловому фонді, а також

2) послуг населенню з використання житла (у межах квартирної плати)

від дати набрання чинності новою редакцією п. 10 Указу № 857/98 (тобто початок квітня 1999 р.) **до 1 січня 2000 р. нараховували податкові зобов'язання не з відвантаження (надання послуг), як було раніше, а тільки при здійсненні другої події – надходження грошових коштів** на Розрахунковий рахунок. Відповідно і датою виникнення права на податковий кредит у продавця таких послуг була дата списання коштів в оплату придбаних ним товарів (послуг). Отже, дата виникнення податкових зобов'язань визначалася не за першою подією, як це роблять практично всі з 1 жовтня 1998 р., а за касовим методом, тобто за надходженням грошових коштів на рахунки в банках. Це в основному стосується ЖЕКів.

Касовий метод нарахування ПДВ операцій з надання послуг населенню (у межах квартплати) діяв тільки до 1 січня 2000 р.

Операції з технічного обслуговування ліфтів та систем протипожежної безпеки у житловому фонді, пільговий порядок визначення податкових зобов'язань з ПДВ буде збережено за такими операціями **до 1 січня 2003 р.,** але це у випадку продажу таких послуг населенню або установам, які утримуються за рахунок бюджету.

З 1 січня 2000 р. набрав сили Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість"» № 1274-XIV від 03. 12. 99 р., відповідно до якого із Закону про ПДВ було виключено пп. 6.2.5 та 6.2.7, а також п 11.2, з якого випливає, що операції з продажу вугілля та продуктів його збагачення, вугільних і торфяних брикетів, електроенергії, газу, імпортованого в Україну, **як за грошові кошти, так і шляхом бартеру не пільгуються (без нульової ставки) й оподатковуються податком на додану вартість на загальних підставах, тобто за ставкою 20%.**

З 1 січня 2000 р. (ч. II, п. 11.6 Закону про ПДВ) платники податку, які експортують товари (роботи, послуги) шляхом бартерних (товарообмінних) операцій, **одержали право включати до складу податкового кредиту суми ПДВ, сплачені** (або нараховані) у зв'язку з придбанням цих товарів (робіт, послуг). Раніше такі суми включалися до складу валових витрат експортерів.

З 1 січня 2000 р. операції по виконанню робіт (вартість робіт) з будівництва житла незалежно від джерел фінансування **звільняються** від оподаткування податком на додану вартість (раніше вони звільнялися від ПДВ тільки за рахунок фізичних осіб).

11.4.2. Облік операцій з податку на додану вартість (відповідно до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: затверджено наказом Міністерства фінансів України № 141 від 1 липня 1997 р.; зареєстрована Мін'юстом України № 284/2088 від 4 серпня 1997 р.).

З метою обліку податку на додану вартість до Плану рахунків бухгалтерського обліку, що діяв до 1 січня 2000 р., було введено рахунок № 67 "Податкові розрахунки" з двома субрахунками: № 67-1 "Розрахунки за податковими зобов'язаннями" і № 67-2 "Розрахунки за податковим кредитом"

Суми податкових зобов'язань зі сплати податку на додану вартість відображалися на кредиті рахунка № 68 "Розрахунки з бюджетом", субрахунок № 68-1 "Розрахунки за податками на додану вартість" (за новим Планом рахунків рахунок № 64 "Розрахунки за податками й платежами", субрахунки № 643 "Податкові зобов'язання", № 644 "Податковий кредит").

Методика обліку операцій з податку на додану вартість наведена у розділі 1 частини II цього посібника.

У всіх випадках відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), включаючи продаж за готівку, за бартерним обміном, в обов'язковому порядку складаються рахунки-фактури, накладні, акти, реєстри тощо, в яких сума податку зазначається окремим рядком і обов'язково вказуються: дата складання, найменування й адреси постачальника та покупця. Кількість, ціна і сума ПДВ повинні вказуватися по кожній позиції окремо.

У журналах-ордерах, відомостях, машинограмах та інших регістрах бухгалтерського обліку по заготівлі матеріалів і реалізації продукції (робіт, послуг) сума податку має виокремлюватися в окрему графу на підставі розрахункових документів.

Торговельні, заготівельні, постачальницько-збутові, посередницькі та інші підприємства, які надають торговельно-посередницькі послуги з доставки товарів (робіт, послуг), у відвантажувальних (розрахункових) документах вказують окремим рядком суму податку на додану вартість, обчислену як за одержаними ними валовими доходами, так і за товари (роботи, послуги), що ними реалізуються.

11.5. Акцизний збір

11.5.1. Особливості акцизного збору

Акциз (від фр. accise, лат. accido – відрізаю) – один з видів непрямих податків.

Акцизний збір встановлюється на монопольні товари і включається до ціни цих товарів.

В європейських країнах до підакцизних товарів належать алкогольні напої, тютюнові вироби, паливо, автомобілі та ін. **У США**, наприклад, акциз у загальному обсязі податкових надходжень до федерального бюджету становить **6,3%**, **в Іспанії – 13,2%**.

Ацизний збір в Україні було введено одночасно з податком на додану вартість **у 1992 р.** на підставі Закону України від 18 грудня 1991 р. "Про акцизний збір", Декрету

Кабінету Міністрів України № 1892 від 26.12.1992 р. "Про акцизний збір". Відповідно до Декрету, Інструкції про порядок нарахування і сплати акцизного збору, затвердженої наказом Головної державної податкової інспекції України № 24 від 22 червня 1993 р., **платниками акцизного збору є громадяни** – суб'єкти підприємницької діяльності без створення юридичної особи, які виготовляють і реалізують (обмінюють, передають) підакцизні товари, а також імпортують, розтаможують (переадресовують) імпортні підакцизні товари (продукцію).

Акцизний збір нараховується у процентах до вартості товарів у відпускних цінах, **а по імпортних товарах – до митної вартості** плюс митний збір і мито за ставками, визначеними залежно від виду підакцизного товару.

Порядок обчислення і сплати акцизного збору здійснюється згідно з Інструкцією щодо порядку стягнення податку на додану вартість та акцизного збору України № 68 від 14 лютого 1997 р.

Об'єктом оподаткування акцизним збором є митна вартість підакцизних предметів (товарів), які ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України, урахуванням сум мита і митних зборів.

Акцизний збір на підакцизні предмети (товари), що ввозяться (пересилаються) на митну територію України громадянами, нараховується за ставками, визначеними (встановленими) відповідними органами держави постановою Верховної Ради України № 3951-XII від 4 лютого 1994 р. і постановою Кабінету Міністрів України № 526 від 5 серпня 1994 р., і **розраховуються за формулами:**

1. На предмети (товари), які не оподатковуються митом:

$$\Sigma A_З = В \times А_З / 100,$$

де В – митна вартість підакцизних предметів (товарів), грн.;
$А_З$ – ставка акцизного збору, %.

2. На предмети (товари), які підлягають оподаткуванню митом:

$$\Sigma A_З = (В + \Sigma М) \times А_З / 100,$$

де В – митна вартість підакцизних предметів (товарів), грн.;
ΣМ – сума мита, нарахована на підакцизні предмети (на ту частину від загальної кількості, що підлягає оподаткуванню митом); $А_З$ – ставка акцизного збору, %.

3. На транспортні засоби й запасні частини до них (крім виготовлених у державах СНД), що ввозяться до митної території України:

$$\Sigma A_З = (В + \Sigma З + \Sigma М) \times А_З / 100,$$

де В – митна вартість транспортних засобів і запасних частин до них, на які встановлено митний збір, грн.;

ΣЗ – сума митних зборів, що підлягає сплаті при митному оформленні, грн.;

ΣМ – сума мита, нарахована за визначеними ставками, грн.;

$А_З$ – ставка акцизного збору, %.

4. На транспортні засоби і запасні частини до них, виготовлені в державах СНД, що ввозяться громадянами, які постійно проживають в Україні:

$$\Sigma А_З = (В + \Sigma З) \times А_З/100,$$

де В – митна вартість транспортних засобів і запасних частин до них, на які встановлено акцизний збір, грн.;

ΣЗ – сума митних зборів, що підлягає сплаті при митному оформленні згідно з постановою Кабінету Міністрів України № 133 від 2 березня 1994 р.;

$А_З$ – ставка акцизного збору, %.

Підставою для обчислення і сплати акцизного збору є вантажна митна декларація.

Оподатковуваним оборотом для обчислення ПДВ, що підлягає сплаті до або після проведення митних процедур, за товари, ввезені на територію України, **є вартість, яка включає митну вартість товару**, перераховану за курсом Національного банку України, мито, митні збори на суму акцизного збору (за підакцизні товари).

Обчислення податку на додану вартість здійснюється за ставкою 20% оподатковуваного обороту.

Сума ПДВ за імпортні товари, що підлягає сплаті до бюджету або після проведення митних процедур, **обчислюється за такими формулами:**

а) товари, що підлягають оподаткуванню митом, митним і акцизним зборам:

$$\Sigma ПДВ = (В + \Sigma М + \Sigma А_З) \times П:100;$$

б) товари, що підлягають оподаткуванню митом або митним збором, але не оподатковуються акцизним збором:

$$\Sigma ПДВ = (В + \Sigma М) \times П:100;$$

в) інші товари:

$$\Sigma ПДВ = (В \times П) : 100,$$

де П – ставка податку на додану вартість (20%).

Постановою КМУ № 1284 від 24.10.96 р. затверджено Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів відповідно до Закону України "Про акцизний збір

на алкогольні напої і тютюнові вироби" № 329/95-ВР від 15.09.95 (зі змінами, внесеними Законами України № 527/97-ВР, № 182/98-ВР від 05.03.98 р., № 311-XIV від 11.12.98 р.).

Порядок оформлення розрахунків.

Нарахування мита, податку на додану вартість і акцизного збору здійснюється одночасно і оформляється **на бланку квитанції форми МД-І.**

Сплата податку на додану вартість і акцизного збору громадянами здійснюється у порядку, встановленому для сплати мита.

У разі сплати мита, митних зборів, акцизного збору і податку на додану вартість іменними розрахунковими чеками такі чеки мають надаватися митному органові на суму кожного виду платежів окремо:

- мита;
- митних зборів;
- акцизу;
- податку на додану вартість.

Розрахунок акцизного збору здійснюється платником самостійно на підставі даних накопичувальних відомостей і реалізації підакцизних товарів (продукції).

У накопичувальних відомостях підакцизних товарів (продукції) окремо по кожній назві (найменуванню) товарів (продукції) з урахуванням характеристики цього товару (підгрупи, групи) на підставі первинних документів (товарно-транспортних накладних, платіжних, банківських, касових документів тощо) накопичуються дані про кількість реалізованих товарів (підгрупи, групи), ціну реалізації, вартість за відпускними цінами з урахуванням акцизного збору, а щодо виготовлених з використанням давальницької сировини – дані про кількість одержаної готової продукції та її вартість.

Підсумки у відомостях здійснюються у строки, необхідні для подання податкової звітності і сплати акцизного збору за визначений період.

У першому півріччі 1999 р. до низки законодавчих актів, що регламентують порядок, терміни і ставки сплати акцизного збору за різними видами продукції, внесено істотні зміни. Так, **це нові порядки отримання спирту етилового** для виробництва підакцизної та іншої продукції; **нові ставки акцизного збору на бензини моторні та дизельне паливо; можливість сплати** акцизного збору імпортерами та виробниками паливно-мастильних матеріалів **шляхом видачі простого векселя податковій інспекції** за місцем державної реєстрації підприємства **з терміном сплати 60**

днів; змінився порядок сплати акцизного збору заводами вторинного виробництва для вин виноградних, натуральних та ін.

Внесено зміни до Законів України:

– **"Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби"** № 329/95-ВР від 15.09.95 р. (зміни: № 527/97-ВР від 11.09.97 р., № 182/98-ВР від 05.03.98 р., № 311-XIV **від 11.12.98 р.**);

– **"Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий і алкогольні напої"** № 178/96-ВР від 07.05.96 р. (зміни: у 1997–1998 рр. і № 929-XIV **від 14.07.99 р.**);

– **"Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)"** № 313/96-ВР від 11.07.96 р. (зміни: у 1997–1998 рр. і № 620-XIV **від 05.05.99 р.**) та ін.

Вийшли нові постанови Кабінету Міністрів України:

– **"Про затвердження порядку видачі та погашення податкових векселів**, що підтверджують зобов'язання зі сплати суми акцизного збору і видаються суб'єктами підприємницької діяльності у разі отримання спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на іншу підакцизну продукцію" **№ 275 від 27.02.99 р.**;

– **"Про деякі питання митного оформлення паливно-мастильних матеріалів" № 1112 від 24.06.99 р.** та ін.

11.6. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва

Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" **№ 747/99 від 28 червня 1999 р.** до указу Президента України № 729 від 03.07.98 р. **внесено зміни в такій редакції:**

1. Встановити, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для таких суб'єктів малого підприємництва:

– **фізичних осіб**, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і в трудових відносинах з якими, включаючи членів їхніх сімей, протягом року перебуває **не більше 10 осіб** та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) **за рік не перевищує 500 тис. гривень**;

– **юридичних осіб** – суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми власності, **в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб** і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) **за рік не перевищує 1 млн гривень.**

Середньооблікова чисельність працюючих для суб'єктів малого підприємництва визначається за методикою, затвердженою органами статистики з урахуванням усіх його працівників, у тому числі тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відособлених підрозділів.

Виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) **вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на Розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції** (товарів, робіт, послуг).

Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію, крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами.

У разі здійснення операції з продажу основних фондів виручкою від реалізації вважається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу.

2. Суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи мають право самостійно обирати спосіб оподаткування доходів за єдиним податком шляхом отримання свідоцтв про сплату єдиного податку.

Ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб визначається місцевими Радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і **не може становити менше 20 гривень та більше 200 гривень на місяць**.

У разі, коли фізична особа – суб'єкт малого підприємництва здійснює кілька видів підприємницької діяльності, для яких визначено різні ставки єдиного податку, нею придбається одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки.

У разі, коли платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю підприємницької діяльності членів його сім'ї, ставка єдиного податку збільшується на 50 відсотків за кожну особу.

Суб'єкт підприємницької діяльності – фізична особа, яка сплачує єдиний податок, звільняється від обов'язку нарахування, відрахування та перерахування до державних

цільових фондів зборів, пов'язаних з виплатою заробітної плати працівникам, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї.

Суб'єкт підприємницької діяльності – фізична особа сплачує єдиний податок щомісяця не пізніше 20-го числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку у таких розмірах:

– до місцевого бюджету – **43 %;**

– до Пенсійного фонду України – **42 %;**

– на обов'язкове соціальне страхування – **15 % (у тому числі** до Державного фонду сприяння зайнятості населення – **4 %)** для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладаються єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподатковуваного доходу за підсумками звітного року такого платника та осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

3. Суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа, яка перейшла на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, **самостійно обирає одну з таких ставок єдиного податку**:

– 6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України "Про податок на додану вартість";

– 10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи сплачують єдиний податок щомісяця **не пізніше 20-го числа наступного місяця** на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку у таких розмірах:

– до Державного бюджету України – **20 %;**

– до місцевого бюджету – **23 %;**

– до Пенсійного фонду України – **42 %;**

– на обов'язкове соціальне страхування – **15 %** (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення **–4 %)** для відшкодування витрат, зумовлених народженням та похованням.

Платники єдиного податку – юридичні особи ведуть податковий облік за тими податками, платниками яких вони є згідно з цим Указом.

4. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва може застосовуватися поряд з діючою системою оподаткування, обліку та звітності, передбаченою законодавством, на розсуд суб'єкта малого підприємництва.

Форма та порядок видачі свідоцтва про право єдиного податку встановлюються Державною податковою адміністрацією України і є єдиними на всій території України.

Для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єкт малого підприємництва **подає письмову заяву** до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації.

Суб'єкт малого підприємництва – юридична особа обов'язково зазначає, яку ставку єдиного податку ним обрано.

Заява подається не пізніше 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) за умови сплати всіх установлених податків та обов'язкових платежів за попередній звітний (податковий) період.

Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності може бути прийняте не більше одного разу на календарний рік.

Орган державної податкової служби зобов'язаний протягом десяти робочих днів видати безоплатно свідоцтво про право сплати єдиного податку або надати письмову вмотивовану відмову.

Про відмову від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності і повернення до раніше встановленої системи оподаткування суб'єкти малого підприємництва можуть оголосити з початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) в разі подання відповідної заяви до органів державної податкової служби не пізніше 15 днів до закінчення попереднього звітного (податкового) періоду (кварталу).

Форма Книги обліку доходів та витрат, що підлягають оподаткуванню відповідно до цього Указу, і порядок її ведення суб'єктами малого підприємництва, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються Державною податковою адміністрацією України.

За результатами господарської діяльності за звітний (податковий) період (квартал) суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи подають до органу державної податкової служби **до 20-го числа місяця**, що настає за звітним (податковим) періодом, розрахунки про сплату єдиного податку, акцизного збору і, в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 %, розрахунок про сплату податку на додану вартість, а також платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів.

Суб'єкт малого підприємництва — юридична особа зобов'язана вести Книгу обліку доходів та витрат і Касову книгу.

5. У разі порушення вимог, установлених статтею 1 цього Указу, платник єдиного податку повинен перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності починаючи з наступного звітного періоду (кварталу).

Суб'єкти малого підприємництва несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність поданих розрахунків та сплати сум єдиного податку згідно із законодавством України.

6. Суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником таких видів податків і зборів (обов'язкових платежів):

1) **податку на додану вартість**, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків;

2) **податку на прибуток підприємств**;

3) **податку на доходи фізичних осіб** (для фізичних осіб — суб'єктів малого підприємництва);

4) **плати (податку) за землю**;

5) **збору за спеціальне використання природних ресурсів**;

6) **збору до Фонду** для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення;

7) **збору до Державного інноваційного фонду**;

8) **збору на обов'язкове соціальне страхування**;

9) **відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт** і утримання автомобільних доріг загального користування України;

10) **комунального податку**;

11) **податку на промисел**;

12) **збору на обов'язкове державне пенсійне страхування**;

13) **збору за видачу дозволу** на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;

14) **внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів**;

15) **внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення**;

16) **плати за патенти згідно із Законом України** "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності".

Згідно зі ст. 2 Указу Президента України № 746/99 від 28.06.99 р. «Про внесення змін до Указу Президента № 727/98 від 03.07.98 р. "Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва"»:

"Доходи, одержані від здійснення підприємницької діяльності, що оподатковуються єдиним податком, **з 19.09.99 р. не включаються до складу оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника й осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах**, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і **не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї**, що беруть участь у підприємницькій діяльності".

Платник єдиного податку не звільняється від обов'язків нарахування, утримання і перерахування до бюджету прибуткового податку з громадян з доходів, які сплачуються найманим робітникам, включаючи членів їхніх сімей, і подання зведень про отримані доходи до органів податкозої служби.

Новостворені та зареєстровані в установленому порядку суб'єкти малого підприємництва, які подали до державної податкової служби за місцем їх реєстрації заяву на право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, **вважаються суб'єктами спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності** з того кварталу, в якому проведено їх державну реєстрацію.

Суб'єкти підприємницької діяльності — фізичні особи — платники єдиного податку мають право не застосовувати електронні контрольно-касові апарати для проведення розрахунків зі споживачами.

Порядок ведення спрощеного обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва відповідно до цього Указу затверджується Міністерством фінансів України.

7. Дія цього Указу не поширюється на:

– **суб'єкти підприємницької діяльності**, на яких поширюється дія Закону України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності" в частині придбання спеціального патенту;

– **довірчі товариства, страхові компанії, банки**, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи;

– **суб'єкти підприємницької діяльності,** у Статутному капіталі яких частки, що належать юридичним особам – учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, **перевищують 25%;**

– **фізичних осіб** – суб'єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікеро-горілчаними та тютюновими виробами, пально-мастильними матеріалами;

– **спільну діяльність**, визначену пунктом 7.7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Усі підприємства щоквартально подають звіти встановленої форми за встановленим терміном у двох примірниках.

Внески всі підприємства сплачують двічі на місяць – у терміни, встановлені при реєстрації підприємств організаціями Пенсійного фонду України.

Сума податку, не внесена в установлені строки, і сума податку, обчислена з прихованого (заниженого) доходу, а також застосовані санкції утримуються з підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та результатів фінансово-господарської діяльності у безспірному порядку.

Сума податку, своєчасно не сплачена, сплачується за весь час заборгованості бюджету **з нарахуванням пені у розмірі 0,2%** суми недоїмки за кожен день прострочки (включаючи день сплати).

Відстрочка або розстрочка сплати до бюджету податків на доходи згідно зі статтею Кабінету Міністрів України "Про утримання не внесених в строк податків і неподаткових платежів" № 8-93 від 21.01.93 р. надаються платникам податків на умовах податкового кредиту.

Платники за користування податковим кредитом сплачують до відповідного бюджету плату в розмірі **0,5% облікової ставки** Національного банку України, що застосовується на день одержання платником суми кредиту.

11.7. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок"

Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" **№ 320-XIV від 17.12.98 р.** визначає механізм стягнення фіксованого сільськогосподарського податку, що сплачується сільськогосподарськими товаровиробниками у грошовій формі або у вигляді поставок сільськогосподарської продукції. Відповідно до ст. 2 цього Закону **платниками фіксованого сільськогосподарського податку** є всі без винятку сільськогосподарські підприємства, які займаються виробництвом, вирощуванням, переробкою та реалізацією сільськогосподарської продукції, в яких сума отриманого доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за звітний рік перевищує 50% від загальної суми валового доходу.

Відповідно до ст. 1 Закону **фіксований сільськогосподарський податок сплачується замість 12-ти обов'язкових платежів, до яких належать:**

1) податок на прибуток підприємств;

2) плата (податок) за землю;

3) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;

4) комунальний податок;

5) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;

6) збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення;

7) збір на обов'язкове соціальне страхування;

8) збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;

9) збір на обов'язкове пенсійне страхування;

10) збір до Державного інноваційного фонду;

11) плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;

12) збір на спеціальне використання природних ресурсів (щодо користування водою для потреб сільського господарства).

Розрахунок суми фіксованого сільськогосподарського податку.

Відповідно до Положення про порядок стягнення та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України **№ 658 від 23.04.99 р.,** сума фіксованого сільськогосподарського подат-

ку на поточний рік визначається платником податку виходячи з площі сільськогосподарських угідь та їх грошової оцінки, проведеної станом на 01.07.95 р. відповідно до Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України № 213 від 23.03.95 р.

Згідно із зазначеною Методикою **грошова оцінка земель зазначеного** господарства становитиме:

– 1 га ріллі – 2635 грн.;

– саду – 18 000 грн.

Якщо, наприклад, господарство має земельну ділянку загальною площею 320 га ріллі, 510 га саду, воно отримує дохід від продукції власного виробництва (рослинництва).

Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) становитиме:

– по ріллі – 2635 х 0,3 : 100 = 7905 х 320 = 25296 грн.;

– по саду – 18000 х 0,1 : 100 = 18 х 510 = 9180 грн.

ФСП = 25296 грн. + 9180 грн. = 34476 грн.

Розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється за формою, затвердженою Державною податковою адміністрацією України і подається до органу державної податкової служби за місцем знаходження платника податку до 1 лютого поточного року.

Якщо у сільськогосподарського виробника нарахована минулого року **сума податків та зборів (обов'язкових платежів) перевищує суму фіксованого податку більш ніж утричі, то до суми фіксованого податку застосовуються такі коефіцієнти:**

– у разі перевищення **втричі – 1,0**;

– у разі перевищення **від трьох до чотирьох раз – 1,5**;

– у разі перевищення **більше ніж у чотири рази – 2.**

Приклад. Господарство сплатило податків і зборів за минулий рік на суму 160 000 грн. 1999 р. воно стає платником фіксованого сільськогосподарського податку, який становить 37 500 грн. на рік, то ж перевищення становить: 160 000 : 37 500 = 4,3 рази. У цьому разі застосовується коефіцієнт 2:

ФСП = 37 500 х 2 = 75 000 грн.

Кількість сільськогосподарської продукції з 1 га сільськогосподарських угідь встановлюється на початку року і не підлягає коригуванню залежно від зміни ціни на сільськогосподарську продукцію протягом податкового року.

Вирахування кількості сільськогосподарської продукції з 1 га сільськогосподарських угідь, яка повинна постачатися в рахунок фіксованого сільськогосподарського

податку, **здійснюється виходячи з еквівалента – 1 т** пшениці м'якої третього класу, що відповідає міждержавному стандарту ГОСТ 9353-90, за ціною, яка щорічно встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Поставка зерна в рахунок фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється сільськогосподарськими товаровиробниками у визначені ними за погодженням з районною державною адміністрацією терміни, але **не пізніше 15 жовтня** – з продукції ранніх зернових культур, **до 1 грудня** – з продукції пізніх зернових та технічних культур, а поставка продукції тваринництва – щомісячно, але не пізніше останнього дня поточного місяця.

Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку затверджено наказом Державної податкової адміністрації України **№ 230 від 27 квітня 1999 р.**, зареєстровано в Міністерстві юстиції України **№ 289/3582 від 6 травня 1999 р.**

Відповідно до Положення про порядок стягнення та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України **№ 658 від 23 квітня 1999 р. платники фіксованого сільськогосподарського податку звільняються до 1 квітня 2001 р.** від його сплати, за винятком внесення платежів на обов'язкове державне пенсійне страхування **(68 %)** та на обов'язкове соціальне страхування **(2 %).**

Нарахування належної до сплати суми податку в бухгалтерському обліку відображається записом:

Дебет рахунка за новим Планом **№ 91** "Загальновиробничі витрати"; № 92 "Адміністративні витрати"

Кредит рахунка **№ 64** "Розрахунки за податками й платежами", субрахунок № 643 "Податкові зобов'язання".

Аналітичний облік фіксованого сільськогосподарського податку на рахунку № 92 "Адміністративні витрати" ведеться окремо.

Наприкінці року обчислена на рахунку № 92 сума фіксованого сільськогосподарського податку **розподіляється** між об'єктами обліку витрат основного виробництва (рослинництва, тваринництва, підсобних промислових підприємств) пропорційно до суми основної й додаткової оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва, за елементом "Відрахування на соціальні заходи" (наказ Міністерства агропромислового комплексу України **№ 37-27-12/5212 від 13.05.99 р.**).

З метою цільового використання коштів **у розмірі 30% виручки** від реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг), які зараховуються на спеціальний рахунок "Урожай 99",

при складенні договорів з покупцями здійснюється перерахування сільськогосподарським товаровиробникам шляхом виписування двох платіжних доручень. Одне на перерахування **30% виручки,** на спеціальних рахунок "Урожай-99", а друге, **в розмірі 70%,** на поточний рахунок підприємства (пропозиція Міністерства агропромислового комплексу України **№ 37-21-1-12/5017 від 13.05.99 р.**).

Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження Свідоцтва про сплату єдиного податку та Порядок його видачі" **№ 599 від 29.10.99 р.**, зареєстровано в Мін'юсті України за № 752/4045 від 02.11.99 р.

11.8. Збір на обов'язкове державне пенсійне і соціальне страхування; збір на обов'язкові платежі (рах. № 65)

Нормативні документи: «Закон України "Про збір на обов'язкове пенсійне страхування"» № 400/97-ВР від 26 червня 1997 р. (із змінами і доповненнями, внесеними Законом України № 967-XIV від 15 липня 1999 р.; діють до 01.01.2001 р.); Закон України "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" № 402/97-ВР від 26 червня 1997 р.

Відповідно до Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" **№ 400/97-ВР від 26 червня 1997 р.** за встановленими ставками збору, визначеними пп. 1 і 2 ст. I цього Закону, п. 3 ст. 1, – **збір для платників податку становить 32%** вартості об'єкта оподаткування (ст. 2) **і 4%** вартості об'єкта оподаткування для працюючих інвалідів.

Відповідно до Закону України "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" **№ 402/97-ВР від 26 червня 1997 р.** (у тому числі на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття), ст. 4 цього Закону, збір для платників податку становить – **5,5%** від об'єкта оподаткування (у т.ч. **1,5%** від об'єкта оподаткування на збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття; **0,5%** від об'єкта оподаткування для фізичних осіб).

Підприємства та організації, що фінансуються з бюджету, звільнені від цих зборів.

Згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" **№ 283/97-ВР від 22 травня 1997 р.** створюється додаткове пенсійне забезпечення (пенсійний план) (ст. 5.8 Закону).

Під пенсійним планом слід розуміти порядок управління та розміщення накопичених пенсійних внесків, який відповідає таким вимогам:

а) пенсійні рахунки відкриваються платником податку у банках, уповноважених Кабінетом Міністрів України за погодженням з Національним банком України;

б) вкладниками пенсійного рахунка можуть бути працівники, які перебувають у трудових відносинах з платником податку;

в) зняття коштів з рахунків вкладника не може здійснюватися раніше, ніж по досягненні ним віку, визначеного Кабінетом Міністрів України, **за винятком** випадків, коли такий вкладник:

- виїжджає за кордон на постійне місце проживання;
- оголошений судом безвістно відсутнім або померлим;
- помер;

г) у разі смерті власника пенсійного рахунка кошти, а також проценти, нараховані на такі кошти, передаються спадкоємцям власника такого рахунка та додаються до їх пенсійних рахунків у порядку, визначеному законодавством;

д) уповноважений банк зобов'язаний тримати кошти, внесені вкладниками, у ліквідній формі згідно з правилами, встановленими законодавством з пенсійного страхування;

е) підприємство, що відкриває пенсійний план на користь своїх працівників, має бути зареєстроване у порядку, передбаченому законодавством про пенсійні плани.

Кошти пенсійних рахунків можуть використовуватися для забезпечення ризиків вкладників у цивільно-правових відносинах, включаючи забезпечення кредитів, розстрочок при купівлі товарів або нерухомості тощо.

Виплати з пенсійних рахунків на покриття ризиків можуть здійснюватися після відкриття пенсійного рахунка у строки, передбачені законодавством.

Суми, внесені протягом звітного періоду від імені працівника його працедавцем до додаткового пенсійного плану, не підлягають обкладанню податком з доходів громадян у разі їх відрахування до такого пенсійного плану, але включаються (з урахуванням нарахованих процентів) до доходів такого працівника (його спадкоємців) у разі їх виплати. Ці внески не включаються до бази нарахувань, соціальних внесків. Порядком сплати платниками заборгованості по внесках до Пенсійного фонду України, затвердженим постановою Правління Національного банку України **№ 73 від 24 березня 1997 р.**, передбачено відповідальність банків, якщо вони не забезпечують перерахування внесків боржників до Пенсійного фонду під час видачі їм заробітної плати.

На підставі акта перевірки Пенсійного фонду **банки сплачують суму, що дорівнює не сплаченому боржником внеску**. Якщо ця сума не буде перерахована протягом 10 днів, керівник районного (міського) відділення Пенсійного фонду на підставі акта перевірки видає розпорядження про безспірне списання цієї суми з коррахунка банку.

Для підприємств **у разі виявлення в ході перевірки несплати внесків до Пенсійного фонду застосовується штраф у подвійному розмірі** до нарахованої суми внесків, а у разі повторного порушення протягом року після встановлення порушення – **у п'ятикратному розмірі** до нарахованої за результатами перевірки суми внесків. Суми своєчасно несплачених податків, у тому числі страхових внесків, вважаються простроченою заборгованістю (недоїмкою) і списуються з нарахуванням пені. Нарахування пені здійснюється платниками внесків або відповідними органами Пенсійного фонду. Причому **спочатку погашається недоїмка, а потім – пеня.**

Законом України "Про здійснення контролю за сплатою збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та збору на обов'язкове соціальне страхування" **№ 700-XIV від 21 травня 1999 р. встановлено, що органи Пенсійного фонду України** стосовно сплати та цільового використання збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, **а також органи Фонду соціального страхування України** стосовно сплати та цільового використання збору на обов'язкове соціальне страхування (крім збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття) **мають право провадити планові та позапланові виїзні перевірки** фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

Законом України «Про внесення змін до Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування"» **№ 967-XIV від 15 липня 1999 р. внесено зміни і доповнення:**

– **суб'єкти підприємницької діяльності** (у тому числі нерезиденти) – виробники та імпортери тютюнових виробів – **5% вартості** об'єкта оподаткування;

– **підприємства, установи та організації** незалежно від форм власності та фізичні особи, які скуповують нерухоме майно, за винятком державних підприємств, установ і організацій, що скуповують нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів, установ та організацій іноземних держав, що користуються імунітетами і привілеями згідно із законами та міжнародними договорами України, згода та обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також громадян, які одержують житло і перебувають у черзі на одержання житла або одержують житло вперше, – **1% вартості** об'єкта оподаткування;

– **підприємства, установи та організації, фізичні особи**, які користуються послугами стільникового рухомого зв'язку, а також оператори цього зв'язку, які надають свої послуги безоплатно. При цьому збори на обов'язкове державне пенсійне страхування не сплачуються, якщо послугами стільникового зв'язку користуються річкові, морські, повітряні, космічні транспортні засоби, засоби наземного технологічного транспорту (у тому числі таксі), що мають стаціонарно вбудоване обладнання радіозв'язку, радіонавігації та радіоастрономії, яке не може бути відокремлено від таких засобів без втрати його технологічних або експлуатаційних якостей чи характеристик, – **6% вартості** об'єкта оподаткування.

Цей Закон набирає чинності з дня його опублікування і діє до 1 січня 2001 р.

11.9. Збір-відрахування на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг

Відповідно до Закону **від 08.09.91 р.** Кабмін України постановою **№ 83 від 02.02.93 р.** затвердив Порядок збору коштів на фінансування витрат на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг загального користування. Діючий порядок відрахувань на шляхові роботи у зв'язку з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про джерела фінансування дорожнього господарства України"» **№ 724/97-ВР від 16.12.97 р.** ("Урядовий кур'єр", № 8–9, 15.01.98 р.) **був продовжений до 01.01.99 р.** Згідно з п. 3 Порядку, транспортні, будівельні та інші підприємства, кооперативи і господарські організації відраховують кошти на шляхові роботи у розмірі від **0,4% до 1,2%** фактичного обсягу виробництва продукції, виконаних робіт (послуг).

Об'єктом для обчислення збору на шляхові роботи для транспортної організації є фактичний обсяг транспортних послуг, наданих власними силами, визначених у договірних цінах (без ПДВ і акцизного збору) згідно із встановленим прейскурантом.

Конкретний обсяг відрахувань, а також спрямування їх використання на розвиток автомобільних доріг загального користування в Автономній Республіці Крим та областях визначається відповідно Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Севастопольською та місцевими Радами народних депутатів.

Відрахування підприємств і господарських організацій на будівництво та ремонт автомобільних доріг включаються до складу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) (абзац 7 пункту 2 Порядку).

Запис в обліку.

1. Нарахований збір на шляхові роботи:

Дебет рахунків № 23 "Виробництво"

Кредит субрахунка № 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"

2. Перерахування збору на шляхові роботи:

Дебет субрахунка № 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"

Кредит субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Підприємства провадили відрахування коштів на дорожні роботи незалежно від результатів фінансово-господарської діяльності зі своїх рахунків в установах банків. Перерахування провадилося **не пізніше 15-го числа** кожного місяця в обсязі 1/3 квартального платежу, визначеного виходячи із запланованого на цей період обсягу виробництва продукції (робіт, послуг), обігу.

Кінцевий розрахунок за квартал має здійснюватись **до 15-го числа місяця**, що настає за звітним кварталом, згідно із затвердженим процентом відрахувань і фактичним обсягом виробництва продукції (робіт, послуг).

11.10. Прибутковий податок з громадян

Прибутковий податок з громадян стягується відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України **№ 13-92** "Про прибутковий податок з громадян" **від 26.12.92 р.** з подальшими змінами і доповненнями, внесеними Законами України та інструкцією "Про прибутковий податок з громадян", затвердженою наказом Головної Державної податкової адміністрації України **№ 12 від 21.04.93 р.** зі змінами і доповненнями, внесеними за період після її підписання.

Платниками прибуткового податку є громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, що мають, або не мають постійного місця проживання в Україні (схема 11.7).

До громадян, що мають постійне місце проживання в Україні, належать громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, які проживають в Україні не менше 183 діб на календарний рік.

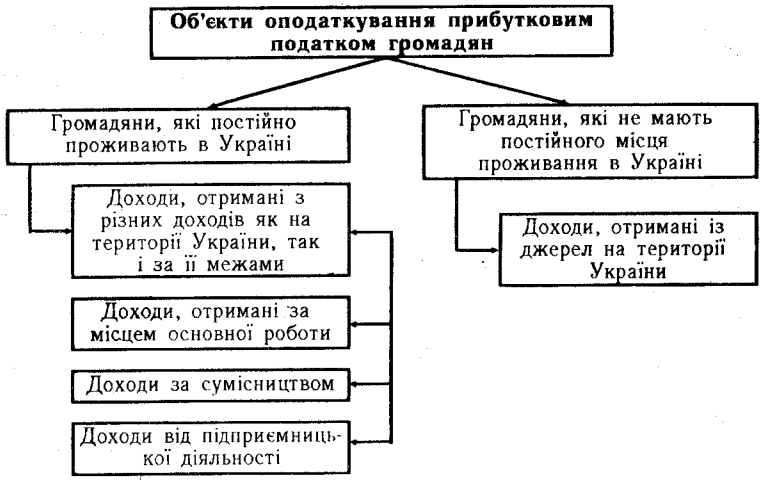


Схема 11.7. Об'єкти оподаткування прибутковим податком громадян.

Платниками прибуткового податку є фізичні особи незалежно від віку, громадянства, статі, раси, національності, сімейного, соціального і майнового стану, належності до громадських організацій, політичних партій, ставлення до релігії.

Для громадян, які мають постійне місце проживання в Україні, об'єктом оподаткування прибутковим податком **є сукупний дохід за календарний рік.**

Сукупний оподатковуваний дохід за календарний рік складається з місячних сукупних оподатковуваних доходів, одержаних з різних джерел як на території України, так і за її межами. При визначенні сукупного оподатковуваного доходу враховуються доходи, одержані як в натуральній, так і в грошовій (національній або іноземній валютах) формах. Доходи, одержані в натуральній формі, зараховуються до сукупного оподатковуваного доходу за календарний рік за вільними (ринковими) цінами.

Оплата податку з доходів, одержаних у іноземній валюті, здійснюється у гривнях. Доходи, одержані в іноземній валюті, перераховуються у гривні за курсом, що визначається Національним банком України на дату одержання доходу.

Не включаються до сукупного оподатковуваного доходу:

а) допомога з державного соціального страхування і державного соціального забезпечення, крім допомоги з тимчасової непрацездатності, в тому числі по догляду за хворою дитиною, зокрема допомога:

– по вагітності та пологах;

– при народженні дитини;

– по догляду за дитиною;

– матерям (батькам), зайнятим доглядом трьох і більше дітей віком до 16 років;

– по догляду за дитиною-інвалідом;

– на дітей віком до 16 років (учнів до 18 років);

– на дітей одиноким матерям;

– на дітей військовослужбовців строкової служби;

– на дітей, які перебувають під опікою, піклуванням;

– на неповнолітніх дітей, батьки яких ухиляються від сплати аліментів, або коли стягнення аліментів неможливе;

– на поховання;

б) суми одержуваних аліментів;

в) державні пенсії, що сплачуються за умовами добровільного страхування пенсій;

г) компенсаційні виплати в грошовій і натуральній формах у межах норм, передбачених чинним законодавством, за винятком компенсації за невикористану відпустку при звільненні;

д) суми грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержуваних військовослужбовцями, особами рядового і начальницького складів органів внутрішніх справ у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби;

е) суми, одержувані внаслідок відчуження майна, що належить громадянам за правом власності, за нотаріальне посвідчення якого сплачується державне мито, крім доходів, одержуваних від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення підприємницької та іншої діяльності з метою одержання доходу;

є) доходи громадян від продажу вирощеної в особистому підсобному господарстві на присадибній, дачній і садовій ділянках продукції рослинництва і бджільництва, худоби, кролів, нутрій, птиці як у живому вигляді, так і продукції їх забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки;

ж) суми, одержані в результаті успадкування і дарування, за винятком сум авторської винагороди, одержуваних неодноразово спадкоємцями (правонаступниками) авторів творів науки, літератури, мистецтва, а також відкриттів, винаходів та промислових зразків;

з) виграш за облігаціями державних позик та лотереями, проценти і виграші по вкладах в установах банків, по ощадних сертифікатах та державних казначейських зобов'язаннях;

и) суми, одержані громадянами за обов'язковим і добровільним страхуванням (за винятком випадків, коли страхові внески по накопичувальному страхуванню здійснюються за рахунок коштів підприємств, установ і організацій);

і) суми матеріальної допомоги як в грошовій, так і натуральній формах незалежно від її розміру, що надається на підставі рішень Уряду України у зв'язку із стихійним та екологічним лихом, аваріями і катастрофами місцевими органами державної виконавчої влади, профспілками, Фондом соціального страхування, благодійними фондами та іноземними державами.

Матеріальною допомогою за рішенням зазначених органів та іноземних держав вважається грошова і натуральна допомога, що подається громадянам за вказаних умов;

ї) суми, одержані громадянами внаслідок розміщення їх власних збережень на поточному (депозитному) рахунку банків України, в тому числі в іноземній валюті;

й) суми доходів, що спрямовуються у джерела їх одержання на придбання акції, та суми, інвестовані на реконструкцію і розширення виробництва суб'єктів підприємницької діяльності;

к) суми, що перераховуються за заявами громадян (у тому числі фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності) до відділень благодійних та екологічних фондів, а також до підприємств, установ, організацій, закладів культури, освіти, науки, охорони здоров'я і соціального забезпечення, які фінансуються з бюджету, в межах 12 мінімальних заробітних плат на рік.

Суми, на які зменшується сукупний оподатковуваний дохід:

1. Сукупний оподатковуваний дохід за кожний повний місяць додатково зменшується на суму одного неоподатковуваного податком мінімуму одному з батьків (опікунів, піклувальників) **на кожну дитину віком до 16 років**, якщо місячний сукупний оподатковуваний **дохід не перевищує розміру 10 мінімальних** місячних заробітних плат.

Зазначена пільга зберігається до кінця року, в якому **діти досягли 16-річного віку**, а в разі смерті дітей – **протягом наступних 12 місяців.**

Зменшення оподатковуваного доходу починає провадитися з місяця народження дитини. Довідки про наявність дітей подаються громадянами за місцем їх основної роботи (служби, навчання) до виплати їм заробітної плати за першу половину січня, а в разі зміни кількості утриманців — не пізніше 15-го числа наступного після такої зміни місяця.

2. Сукупний оподатковуваний дохід зменшується до 10 неоподатковуваних мінімумів, включаючи розмір вирахувань одному з батьків (опікунів, піклувальників) на кожну дитину **віком до 16 років**, а також суми, що не перевищує за кожний повний місяць розміру мінімальної заробітної плати (неоподатковуваний мінімум):

а) громадян, які постраждали від Чорнобильської катастрофи і віднесені до I та II категорій;

б) інвалідів війни I групи.

3. Сукупний оподатковуваний дохід зменшується до 5 неоподатковуваних мінімумів включаючи розмір вирахувань, зазначених у п. 2, для:

а) учасників Великої Вітчизняної війни, інших бойових операцій по захисту колишнього СРСР з числа військовослужбовців, які проходили службу у військових частинах, штабах і установах, що входили до складу діючої армії, та партизанів;

б) військовослужбовців і призваних на навчальні перевірочні збори військовозобов'язаних, які проходили службу в складі обмеженого контингенту радянських військ у Республіці Афганістан та в інших країнах, де в цей період велися бойові дії;

в) інвалідів з дитинства, інвалідів I і II груп (крім інвалідів війни I групи);

г) громадян, які постраждали від Чорнобильської катастрофи і віднесені до III та IV категорій.

Зменшення сукупного оподатковуваного доходу протягом календарного року поширюється **на доходи, одержувані громадянами за місцем основної роботи.**

Кабінет Міністрів України може постановами надавати додаткові пільги з прибуткового оподаткування громадян.

Органи місцевого самоврядування базового рівня, враховуючи матеріальний стан, мають право додатково зменшувати сукупний оподатковуваний дохід окремих громадян або звільняти їх від сплати податку в календарному році.

Для громадян, які не мають постійного місця проживання в Україні, об'єктом оподаткування прибутковим податком є дохід, одержаний з джерел в Україні. При визначенні сукупного оподатковуваного доходу враховуються доходи, отримані як у натуральній формі, так і в грошовій (національній або іноземній валюті).

Нарахування, утримання і перерахування до бюджету прибуткового податку з громадян здійснюється підприємствами, організаціями всіх форм власності, які провадять виплату доходів.

Прибутковий податок обчислюється протягом року, підраховується сума місячного оподатковуваного доходу за ставками, зазначеними в Інструкції (шкала табл. 11.3). Для громадян, які мають право на одержання пільг, суми місячного сукупного оподатковуваного доходу зменшуються на суму пільг.

Таблиця 11.3

Шкала прибуткового податку з доходів громадян (з 1 жовтня 1995 р.) і відповідно до Указу Президента України № 1082/95 від 21.11.95 р. (за місцем основної роботи — служби, навчання)

Місячний сукупний оподатковуваний дохід	Ставка і розмір податку
до 17 грн. (з доходу в розмірі одного неоподатковуваного мінімуму)	Не оподатковується податком
Від 18 грн. до 85 грн. (1 + 5 мін.)	10% суми, що перевищує 17 грн.
Від 86 грн. до 170 грн. (5 – 10 мін.)	6,8 грн. + 15% суми, що перевищує 85 грн.
Від 171 грн. до 1020 грн. (10 – 60 мінімумів)	19,55 грн. + 20% суми, що перевищує 170 грн.
Від 1021 грн. до 1700 грн. (60 – 100 мінімумів)	189,55 грн. + 30% суми, що перевищує 1020 грн.
Від 1701 грн. і більше (більше 100 мінімумів)	393,55 грн. + 40% суми, що перевищує 1700 грн.

Громадяни, які працюють за сумісництвом, та громадяни, які не мають постійного місця проживання в Україні, прибутковий податок сплачують із сум доходів за ставкою 20%.

По закінченні календарного року визначається сума сукупного річного оподатковуваного доходу. Прибутковий податок з річного доходу визначається з середньомісячного доходу з урахуванням сплаченого протягом року податку з місячних доходів.

Обчислення податків та перерахування здійснюються підприємствами, установами, організаціями до 1 лютого наступного за звітним року, а до 15 лютого ці відомості за встановленою формою № 3 подаються ними до податкової інспекції за місцем проживання платника.

Порядок перерахування до бюджету. Підприємства, установи й організації всіх форм власності по закінченні кожного місяця, але не пізніше строку одержання в установах банків коштів на сплату належних працівникам сум, зобов'я-

зані перераховувати до бюджету суми нарахованого й утриманого податку за минулий місяць.

Зазначені юридичні і фізичні особи водночас з поданням чеків на отримання коштів для сплати належних працівникам сум за другу половину місяця подають до установи банків платіжні доручення на перерахування до бюджету отриманих сум прибуткового податку.

Оподаткування доходів власника приватного підприємства – директора (фізичної особи). Заробітна плата директора приватного підприємства оподатковується прибутковим податком на загальних підставах до відповідної шкали.

Згідно зі ст. 6 Закону України "Про власність" від 07.02.91 р. (з наступними змінами та доповненнями) чистий прибуток – **прибуток, що залишається у розпорядженні юридичної особи** (приватного підприємця), після проведення необхідних розрахунків з бюджетом та цільовими фондами, за рішенням власника, **може бути ним вилучений**. Таким чином, **приватний підприємець набуває права власності на доходи від участі в підприємницькій діяльності** (п. 2 ст. 12 Закону України "Про власність") і **ця сума оподатковується прибутковим податком**. Сума, вилучена власником підприємства, не є платою за працю і цей вид доходу не підпадає під дію Закону України від 24.03.95 р. "Про оплату праці" (з наступними змінами та доповненнями).

11.11. Облік дотацій, субсидій та відшкодування пільг у житлово-комунальному підприємстві

Житлово-комунальні підприємства отримують з бюджету адресні субсидії малозабезпеченим сім'ям, відшкодування пільг окремим категоріям громадян, а також дотації на покриття збитків при здійсненні оплати витрат з водопостачання, опалення, електроенергії, санітарного і технічного обслуговування житлових будинків.

Субсидія – це допомога, переважно у грошовій формі, що надається державою або будь-якою юридичною особою іншим юридичним або фізичним особам, а також іншим державам. **Субсидія є безповоротною** й її отримання не пов'язане і не тягне за собою зміни форми власності житла.

Дотація – це метод регулювання господарської діяльності підприємств і організацій шляхом виділення грошових коштів для збалансування витрат і доходів. Застосовується для підтримки обсягів виробництва продукції, збиткової для виготовлення, але необхідної населенню або державі. Джерелами дотації є Державний бюджет або спеціальні фонди.

Відповідно до п.п. 11.3.5 п. 11.3 ст. 11 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" **№ 283/97-ВР від 22.05.97 р.** (Закон про прибуток) і пп. 7.3.5 п. 7.3 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" датою збільшення валового доходу і **виникнення податкових зобов'язань у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на Розрахунковий рахунок платника податку або** дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом.

Підприємства енерго-, тепло-, водопостачання ведуть облік реалізації послуг за касовим методом, тобто моментом реалізації послуг вважають дату зарахування платежів на Розрахунковий рахунок (Указ Президента України "Про деякі зміни в оподаткуванні" **№ 857/98 від 07.08.98 р.**). **Підприємства, які надають житлово-комунальні послуги населенню** (у межах квартплати), відповідно до Указу Президента України "Про внесення змін до Указу Президента України **№ 857 від 7 серпня 1998 р." № 234/99 від 06.03.99 р. з другого кварталу ведуть бухгалтерський облік реалізації за датою зарахування коштів на Розрахунковий рахунок**.

Постановою Кабінету Міністрів України **№ 1497 від 30.12.97 р.** затверджено правила надання населенню послуг з водо-, теплопостачання і водовідведення, якими регулюються відносини між споживачами та виконавцями.

Послуги, що надаються виконавцем (житлово-експлуатаційні і водо-, теплопостачальницькі, каналізаційні чи інші підприємства, які безпосередньо надають споживачеві комунальні послуги), є об'єктом оподаткування ПДВ за умови, якщо виконавець підпадає під вимоги ст. 2 і ст. 9 Закону про ПДВ і зареєстрований платником податку на додану вартість. **Базою обкладання ПДВ є договірна (контрактна) вартість**, визначена за вільними або регульованими цінами (тарифами) (п. 4.1 Закону про ПДВ). Вартість житлово-комунальних послуг підлягає державному регулюванню, тому базою обкладання ПДВ буде розмір регульованої ціни (тарифу), що встановлюється органами виконавчої влади.

Бюджетні кошти, що надійшли у зв'язку з компенсацією житлово-комунальних послуг понад встановлений місцевими органами виконавчої влади тариф, не входять до бази обкладання податком на додану вартість (лист ДПА України "Про порядок обкладання податком на додану вартість субсидій і дотацій на житлово-комунальні послуги" № 16-0021 від 09.12.98 р.).

Згідно з п. 4 ст. 4 Закону про ПДВ **бюджетні кошти включаються до бази оподаткування у випадку**, якщо

вони перераховуються як додаткова плата за надані житлово-комунальні послуги, що й оформлено у відповідному договорі.

Отримані грошові кошти від місцевої виконавчої влади є компенсацією за підтримання цін на рівні встановленого тарифу. Перерахування такої дотації слід вважати компенсацією вартості житлово-комунальних послуг понад встановлений місцевими органами виконавчої влади тариф, компенсацією за утримання цін на рівні встановленого тарифу. **Сума таких дотацій до вартості об'єкта обкладення ПДВ не включається, оскільки їх отримання не є операцією з продажу товарів (робіт, послуг) і не є збільшенням кількості, обсягу зазначених послуг. У даному випадку не виникає база оподаткування** згідно з п. 4.1 ст. 4 Закону про ПДВ.

Право податкового кредиту ЖКГ на придбані товари (роботи, послуги) мають лише у частині, що відповідає частині використання таких отриманих товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях, тобто частині пропорційно затвердженого тарифу (листи ДПАУ № 1186/08/16-1214 від 19.11.98 р. і № 16-0021 від 09.12.98 р.).

Надходження бюджетних коштів відображається на кредиті рахунка № 48 "Цільове фінансування і цільові надходження".

Облік розрахунків з квартиронаймачами житлові організації ведуть на рахунку № 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

Пункт 4.2 ст. 4 Закону про ПДВ не передбачає виключення зі складу валового доходу **будь-яких виплат або платежів, що одержують за рахунок бюджетних коштів платники податку — юридичні особи.** Тому такі виплати **підлягають оподаткуванню на загальних підставах**, але з урахуванням однієї особливості: **датою збільшення валового доходу є дата надходження таких коштів "на Розрахунковий рахунок платника податку"** (пп. 11.3.5 п. 11.3 ст. 11 Закону про прибуток).

Кабінет Міністрів України постановою № 848 від 21.10.95 р.(зі змінами і доповненнями) затвердив Положення про порядок призначення і надання населенню субсидій для відшкодування витрат на оплату житлово-комунальних послуг, придбання скрапленого газу, твердого і пічного побутового (рідкого) палива. Згідно зі статтею 1 Положення субсидії, що надаються громадянам для відшкодування вищезазначених витрат, визначені як щомісячні адресні безготівкові субсидії й перераховуються на рахунок власників житла (уповноважених ними органів) і підприємств, які надають комунальні послуги, реалізують скраплений газ, тверде і пічне побутове (рідке) паливо.

Місцеві фінансові органи перераховують кошти для відшкодування витрат населенню на оплату житлово-комунальних послуг, придбання скрапленого газу, твердого і пічного

побутового (рідкого) палива у порядку, встановленому Радою Міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською і Севастопольською міськими державними адміністраціями. Згідно з п. 15 Положення громадянам, які проживають у житлових приміщеннях (будинках) державного житлового фонду, житлових кооперативах, субсидія надається шляхом перерахування грошей на рахунок власників житла (уповноважених ними органів) і підприємств, що надають комунальні послуги. **Громадянам, які проживають у приватних будинках, квартирах або кімнатах, субсидія надається** шляхом перерахування коштів на рахунок підприємств, що надають комунальні послуги, реалізують скраплений газ, тверде і пічне побутове (рідке) паливо.

Виходячи з п. 15 Положення, де зазначено, **що субсидія не перераховується безпосередньо фізичним особам, а надходить на рахунки підприємств, які надають комунальні послуги**, реалізують скраплений газ, тверде і пічне побутове (рідке) паливо, або на рахунки власників житла (уповноважених ними органів), немає підстави у питанні обкладення ПДВ застосовувати пп. 3.2.7 п. 3.2 ст. 3 Закону про ПДВ.

У разі відшкодування з місцевого бюджету частини тарифу, встановленого органами виконавчої влади, який не сплачений населенням у зв'язку з отриманням будь-яких пільг (субсидій) з оплати житлово-комунальних послуг, такі відшкодування підлягають обкладенню податком на додану вартість у складі тарифу.

У таблиці 11.4 наведена кореспонденція рахунків з обліку субсидій.

Таблиця 11.4

11.11а. Кореспонденція рахунків з обліку субсидій

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків за Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		Сума, грн.	Кореспонденція рахунків за новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1. Облік субсидій у комунальному господарстві						
1.	Нарахований борг по комунальних платежах у повному обсязі з урахуванням субсидій абонентам	76	46	1200	373	718
2.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	46	67-1	200	718	643

Продовження таблиці 11.4

1	2	3	4	5	6	7
3.	Надійшла оплата комунальних послуг від абонентів	51	76	780	311	373
4.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	67-1	68	130	643	641
5.	Надійшла субсидія	51	96	420	311	48
6.	Перерахована до Державного бюджету сума ПДВ	68	51	200	641	311
7.	Відображена в обліку сума субсидії	96	76	420	48	373
8.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	46	68	70	643	641
9.	Сума оплачених комунальних послуг і субсидій відображена як дохід підприємства	67-1	80	1000	718	79
II. Облік субсидій у житлових організаціях						
1.	Нарахований борг з квартирної плати	76	46	1200	373	718
2.	Нараховані податкові зобов'язання	46	67-1	200	718	643
3.	Надійшла квартплата від квартиронаймачів	51	76	780	311	373
4.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	67-1	68	130	643	641
5.	Надійшла субсидія	51	96	420	311	48
6.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	67-1	68	70	643	641
7.	Перерахована до Державного бюджету сума ПДВ	68	51	200	641	311
8.	Погашена заборгованість квартиронаймачами	96	76	420	48	373
III. Облік дотацій із Державного бюджету або Спеціальних фондів						
1.	Отримана дотація із Державного бюджету	51	96	230	311	48
2.	Сума дотації, зарахована у дохід підприємства	96	80	230	48	718
3.	Дотацією, отриманою з бюджету, здійснено взаємозалік заборгованості (тобто погашена заборгованість бюджету)	68	51	230	64	311
4.	Сума дотації зарахована на взаємозалік	80	68	230	718	643

Таблиця 11.5

11.12. Кореспонденція рахунків з обліку операцій з податку на прибуток, ПДВ, акцизного збору, фінансових санкцій та ін.

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Нарахований податок на прибуток	81	68-2	981	641
	– податок на прибуток, списаний на фінансові результати	80	81	791	981
2.	Відображений нерозподілений прибуток	80	98	791	441
3.	Нарахований збір до державного інноваційного фонду при реалізації готової продукції, товарів (робіт, послуг)	20, 29, 44	65-1	93	642
4.	Нарахований акцизний збір при реалізації підакцизної продукції	46	68-3	701	641/3
5.	Нарахований комунальний податок	20,44	68-6	23	641, 6
6.	Нараховані фінансові санкції за результатами перевірки податковими органами	81	68-4	92	641/4
7.	Нарахований збір на розвиток виноградарства і хмелярства	44	68-5	92 92, 94	641/5
8.	Нарахована і сплачена сума ПДВ по операції ввезення імпортних товарів	76 68-1	68-1 51	377 641/1	641/1 311
9.	Здійснена оплата за товар	60, 61	50, 51	631	30, 31
	– відображена сума податкового кредиту	68-1	67-2	641/1	644
	– оприбуткований товар за купівельною вартістю	41-1	60, 61	281	631
	– відображені розрахунки з податкового кредиту з ПВД	67-2	60 61	644	631
10.	Податкові зобов'язання з ПДВ	67-1	68-1	643	641/1
	– відвантажені товари в рахунок передоплати	61, 62	46	681 361	702
	– розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	46	67-1	702	643

Продовження таблиці 11.5

1	2	3	4	5	6
11.	Виданий податковий вексель на суму податкових зобов'язань	67-1	66	643	62
	– включена сума ПДВ, вказана у податковому векселі, у суму податкових зобов'язань	66	68-1	62	641/1
	– сплачена сума податкового зобов'язання, вказана у векселі	68-1	51	641/1	311
	– включена сплачена сума ПДВ до складу податкового кредиту	68-1	67-2	641/1	644
12.	Включений до податкового кредиту ПДВ, сплачений під час митного оформлення	68-1	76	641/1	377
13.	Безоплатна передача виробничих запасів	46	05, 06	949	20
	– сума ПДВ (податкові зобов'язання)	46	68-1	949	641/1
14.	Відображені витрати, пов'язані з реконструкцією, модернізацією, модифікацією, забудовою, дообладнанням об'єктів основних засобів	03	60	15	631
	– сума ПДВ (податковий кредит)	68-1	60	641/1	631
15.	Нарахований податок на дивіденди (30% від нарахованої суми)	75	68-2	671	641/2
16	Відображення податкових зобов'язань з ПДВ у випадку реалізації основних засобів	46	68-1	742	641/1
17	Сума, що підлягає відшкодуванню винною особою	72	83	375	746
	– сума, що підлягає сплаті до бюджету	83	68-1	746	642
18.	Розрахунки за страхуванням	20	65-2	23	653

Довідка. Для збереження субрахунків з минулого Плану рахунків запропоновано:

№ пор.	Назва рахунка	Субрахунки, що діяли до 2000 р.	Субрахунки нового Плану
1.	ПДВ	68-1	641/1
2.	Податок на прибуток	68-2	641/2
3.	Акцизний збір	68-3	641/3
4.	Фінансові санкції	68-4	641/4
5.	Збір на розвиток виноградарства і хмелярства	68-5	641/5

Розділ 12. Облік поточних і довгострокових зобов'язань (рах. № 60, 50, 55) (клас 6 і клас 5)

(**Джерела**. Положення "Про кредитування", затверджене постановою Правління Національного банку України № 246 від 28.09.95 р.; Цивільний кодекс України ст. 3, 90, 380 та ін.)

12.1. Умови та форми кредитування банком підприємств. Види кредитів

Підприємства у сучасних умовах господарювання систематично залучають позикові кошти. З цією метою **укладається кредитний договір** між установою банку і підприємством, в якому визначаються об'єкти кредитування, умови одержання та погашення позик включаючи плановий розмір кредиту, процентні ставки плати за кредит, умови та розміри їх підвищення та зниження, розмір власних обігових коштів, що використовуються підприємством на формування матеріальних запасів і виробничих витрат, зобов'язання підприємства по заставі цінностей, що кредитуються, джерела погашення позики, терміни, на які вони надаються, та інші умови кредитування.

Як правило, **кредитний договір укладається на рік, але в окремих випадках він може бути укладений і на більш тривалий термін. Так, за позиками на капіталовкладення та іншими довгостроковими кредитами договір укладається** на термін наданого строку, наприклад, будівництва. У рамках договору установи банку і підприємства виступають як рівноправні партнери, котрі слідкують за додержанням умов кредитування. **Якщо заборгованість прострочена більше ніж на 30 днів, то надання нових кредитів припиняється**: при нестачі обігових коштів на підприємстві його кредитування може бути продовжено під гарантію вищої організації, підприємства-спонсора або ін.

Підприємства при збитковій праці переводяться на особливий режим кредитування і розрахунків, при якому надані позики пред'являються до дострокового стягнення і подальше кредитування підприємства припиняється.

Використовують також таку **форму кредитування поточної господарської діяльності підприємства, як кредитування за сукупністю запасів і витрат**. При цій формі кредитування об'єднуються матеріальні та виробничі

запаси, відвантажені товари та виконані роботи в межах нормальних термінів оплати, товари та матеріали, продані в кредит.

За рахунок кредиту, при відсутності грошових коштів на рахунках в банках, оплачуються матеріальні цінності, що надійшли від постачальників, товари, послуги, відкриваються акредитиви та лімітовані чекові книжки для розрахунків за кредитовані цінності та послуги.

Виплата кредиту здійснюється установою банку шляхом перерахування грошових коштів з рахунків в банках підприємства на рахунок банку.

Якщо у підприємства недостатньо грошових коштів на рахунках в банках для виплати заробітної плати працівникам з незалежних від самого підприємства причин, то таке **підприємство може одержати в банку позику** на ці потреби. Така позика видається під підвищені проценти і як правило **терміном до 10 днів**.

В Україні в нових умовах господарювання великого поширення набуло комерційне кредитування, при якому здійснюється **продаж товарів на умовах розстрочки платежу**. Суму оплати можна оформляти **векселями**, іншими борговими документами по кожному строку платежу або визначати порядок розстрочки платежів, їх погашення по строках у договорах поставки або підряду. **Облік комерційного кредиту доцільно вести на субрахунку** "Розрахунки з покупцями з наданого комерційного кредиту" за новим Планом рахунків рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками". Аналітичний облік на цьому субрахунку ведеться в розрізі покупців, особові рахунки яких відкриваються за строками платежів. Групування за строками платежів покупців та замовників необхідне для своєчасного погашення комерційного кредиту, для аналізу фінансового стану підприємства. **Комерційні кредити** підприємство покриває за рахунок власних обігових коштів, інших джерел коштів, що є в його розпорядженні, а також за рахунок залученого банківського та комерційного кредитів.

Кредити, що їх можуть отримати підприємства, класифікують за такими ознаками:

- за кредиторами;
- за формами та видами;
- за метою використання;
- за терміном надання;
- за забезпеченням;
- за порядком надання.

Види кредитів, що надаються підприємствам

Підприємствам можуть надаватися кредити таких видів:

– **банківський кредит** – надається суб'єктам господарювання всіх форм власності на умовах, передбачених кредитним договором;

– **комерційний кредит** – економічні, кредитні відносини, які виникають між окремими підприємствами;

– **державний кредит** – економічні, кредитні відносини між державою та суб'єктами господарювання;

– **лізинговий кредит** – стосунки між юридичними особами, які виникають у разі оренди майна (майновий кредит або лізинг-кредит).

Банківський та державний кредити надаються підприємствам у грошовій формі, лізинговий та комерційний – у товарній. Погашаються банківський та державний кредити у грошовій формі. Комерційний кредит у період становлення ринкових відносин може погашатися як у товарній, так і у змішаній формах (товарній і грошовій одночасно).

У країнах з розвинутою ринковою економікою факторингові та лізингові кредитні послуги надаються факторинговими та лізинговими компаніями.

В Україні кредитні послуги у вигляді факторингу надають тільки комерційні банки. Лізингові послуги надають переважно лізингові компанії і тому лізинговий кредит умовно віднесений до групи небанківських кредитів.

Кредити, залежно від мети використання, спрямовуються на фінансування:

- оборотних коштів;
- основних засобів.

За терміном надання розрізняють кредити: короткострокові (не перевищують одного року); середньострокові (від одного до трьох років) надаються на поточні витрати, оплату обладнання та фінансування капітальних вкладень; довгострокові кредити (понад три роки) можуть надаватися для формування основних засобів.

Кредити залежно від забезпечення поділяють на дві групи:

1) забезпечені (нерухомістю, цінними паперами, товарно-матеріальними цінностями, дебіторською заборгованістю тощо);

2) бланкові (отримують тільки фінансово стійкі підприємства на короткий термін (1–10 днів)).

Підприємства можуть одержувати кредит в банках як в національній, так і в іноземній валютах. Для одержання кредитів у іноземній валюті від іноземних кредиторів підпри-

ємство повинно отримати відповідний дозвіл Національного банку України.

Терміновий кредит – це кредит, який надається повністю одразу після укладання кредитної угоди. Тому проценти на цей кредит нараховуються з розрахунку всієї суми, а погашається він або періодичними внесками, або одноразовим платежем наприкінці терміну.

Кредитна лінія – це згода банку надати кредит у майбутньому в розмірах, які не перевищують заздалегідь обумовленої суми без додаткових спеціальних переговорів.

Кредитна лінія відкривається як правило на рік, але її можна відкрити й на більш короткий період. Відкрита кредитна лінія дає змогу розрахуватися в рахунок кредиту будь-якими розрахунковими документами, передбаченими у кредитній угоді, що укладається між підприємством та банком. Кредитну лінію відкривають, як правило, підприємствам зі стійким фінансовим становищем. Ліміт кредитування на прохання підприємства може переглядатися банком.

Комерційні банки України відкривають кредитні лінії, як правило, сільськогосподарським підприємствам і підприємствам переробних галузей народного господарства.

Овердрафт – це короткостроковий кредит, що надається банком надійному підприємству понад залишок його коштів на поточному рахунку в межах заздалегідь обумовленої суми шляхом дебетування його рахунка.

У комерційному банку для підприємства може відкриватися спеціальний позиковий рахунок – **контокорент** (*італ. conto corrente* – **поточний рахунок**) – **єдиний рахунок**, на якому враховуються всі операції підприємства.

Проценти за користування позикою за контокорентним рахунком є найвищими у банківській практиці.

Обліковий кредит (кредит під облік векселів) – це короткостроковий кредит, **який банківська установа надає пред'явникові векселів** шляхом їх обліку (скупки) до настання строку виконання зобов'язань за ними, сплачуючи пред'явникові номінальну вартість векселів **за вирахуванням дисконту**. Надання облікового кредиту здійснюється на підставі поданої підприємством заяви на дисконтування векселів. Погашення вексельного кредиту здійснюється в день оплати векселя платником (трасантом) незалежно від фінансового стану підприємства-позичальника.

До кредитно-гарантійних послуг, що надаються підприємствам банками, належать також:

– акцептний кредит;
– авальний кредит.

Акцептний кредит – це позика, яка передбачає акцептування банком інкасованої підприємством–позичальником тратти **за умови, що підприємство надає у розпорядження банку вексель до настання строку його оплати.**

Особливість акцептного кредиту: банк дає підприємству не гроші, а гарантію оплатити вексель у визначений термін, тобто банк виконує умовне зобов'язання і здійснює оплату векселя лише тоді, коли підприємство не виконує своїх зобов'язань. Акцептний кредит короткостроковий. Підприємства за акцепт векселя сплачують лише комісійні (на відміну від дисконтного).

Авальний кредит – це позика, **при якій банк бере на себе відповідальність за зобов'язаннями підприємства** у формі гарантії або поручительства, тобто умовне платіжне зобов'язання. За авальний кредит банк одержує комісійні залежно від виду вимог, що випливають з гарантії та терміну дії. За наданий кредит стягується також процент за діючими ставками.

Векселі приймаються (депонуються) як забезпечення не за їх повною вартістю, а за 60–90% їхнього номіналу, залежно від кредитоспроможності підприємства, що заставляє векселі, і надійності самих векселів.

Факторинг – це послуги кредитного характеру, що надаються банками підприємствам, **тобто система фінансування**, за умовами якої підприємство–постачальник товарів передає короткострокові вимоги по торговельних операціях комерційному банку. Факторингові операції включають кредитування у формі попередньої оплати боргових вимог; ведення бухгалтерського обліку клієнта, зокрема обліку реалізації продукції; страхування клієнта від кредитного ризику; інкасацію заборгованості клієнту.

Нині найпоширенішим видом отримання підприємством кредиту в Україні є банківський кредит. Підприємство за такого виду кредитування виступає тільки в ролі позичальника.

Банківський кредит класифікують за такими ознаками:

1) цільова спрямованість;
2) термін кредиту;
3) вид процентної ставки;
4) валюта кредиту;
5) види обслуговування.

Чинне законодавство України забороняє надавати підприємствам кредити на покриття збитків від господарської діяльності, на формування і збільшення Статутних капіталів банків, для внесення платежів до бюджету і позабюджетних фондів.

Не мають права отримувати кредити підприємства:
– проти яких порушено справу про банкрутство;
– за наявності простроченої заборгованості за раніше наданими кредитами;
– під укладені контракти, які не передбачають захисту позичальника від можливих витрат, пов'язаних із затримками в поставках товарів.

Погашення банківського кредиту – це спосіб погашення основної його суми і нарахованих процентів. Кредит погашають повністю по закінченні терміну кредитної угоди або поступово, частинами. Процент нараховується на суму непогашеного кредиту.

12.2. Кредитування підприємств за рахунок коштів міжнародних фінансово-кредитних інститутів

В Україні комерційні банки дуже рідко надають підприємствам довготермінові кредити. Більш реальною **є можливість отримати довготерміновий кредит через кредитні лінії Світового банку і Європейського банку реконструкції та розвитку (ЄБРР).** Такі кредити надаються вповноваженими банками.

За рахунок коштів ЄБРР здійснюється короткострокове та довгострокове фінансування проектів, які задовольняють вимоги ЄБРР.

Короткострокове кредитування надається для реалізації експортних контрактів та придбання імпортної продукції з метою подальшого використання в процесі виробництва.

Довгострокове кредитування надається для фінансування основних засобів (придбання нового вітчизняного та імпортного обладнання).

Типові умови кредитування такі:
– мінімальна сума кредиту – **50 тис. дол. США**;
– максимальна сума кредиту – **2 млн дол. США**;
– термін короткострокового кредиту – **від 6 до 12 місяців**;
– максимальний термін довгострокового кредиту – **5 років**;
– максимальна відстрочка погашення основної суми боргу – **2 роки** (тривалість пільгового кредиту);
– орієнтована ставка за користування кредитом – **15% річних.**

Критерії фінансування підприємств по лінії ЄБРР:
– **фінансуються тільки проекти підприємств з приватною формою власності**, які функціонують у галузях сільськогосподарського виробництва, харчової промисловості та послуг;
– **частка приватної власності має бути не менша ніж 51%**;

– допроектні активи підприємств не повинні перевищувати **2,5 млн дол. США** за винятком вартості споруд та будівель;
– підприємство має відповідати вимогам техніки безпеки, екологічним, санітарно-гігієнічним, а також іншим нормам охорони довкілля, встановленим законодавством України;
– **кількість працюючих не повинна перевищувати 500 осіб**;
– **власний внесок позичальника** в проект не може бути меншим **за 30% вартості проекту**;
– **коефіцієнт обслуговування боргу** (відношення прибутку позичальника після сплати податків, амортизаційних відрахувань та витрат на сплату процентів за всіма позиками до всієї заборгованості підприємства з урахуванням кредиту ЄБРР) **має бути не меншим за 63**;
– **погашення бюджетних кредитів**, які використовуються на придбання обладнання, що не входять у систему будівель, розпочинається не пізніше ніж за два роки;
– **розпочинається погашення бюджетних кредитів через рік** після закінчення будівництва, реконструкції або технічного переобладнання об'єкта кредитування (якоїсь його черги, пускового комплексу) і здійснюється щоквартально;
– **ставка за користування бюджетними позиками** встановлюється і визначається Мінфіном України щорічно під час формування Державного бюджету.

На отримання кредиту Європейського банку реконструкції та розвитку підприємство подає відповідні документи (схема 12.1).

12.3. Державне кредитування підприємств

Державний кредит – це економічні відносини, які виникають між підприємством і державою внаслідок купівлі підприємством державних цінних паперів (підприємство стає кредитором держави), а також унаслідок одержання бюджетних і позабюджетних кредитів (підприємство стає позичальником).

Державне кредитування підприємств може здійснюватися для забезпечення післяприватизаційної фінансової підтримки.

Державне кредитування здійснюється наданням бюджетних позик безпосередньо міністерствам, відомствам, іншим центральним органам державної виконавчої влади для фінансування через банківські установи:
– пускових об'єктів;
– раніше розпочатих новобудов виробничого призначення;
– технічного переобладнання і реконструкції діючих підприємств незалежно від форм власності.

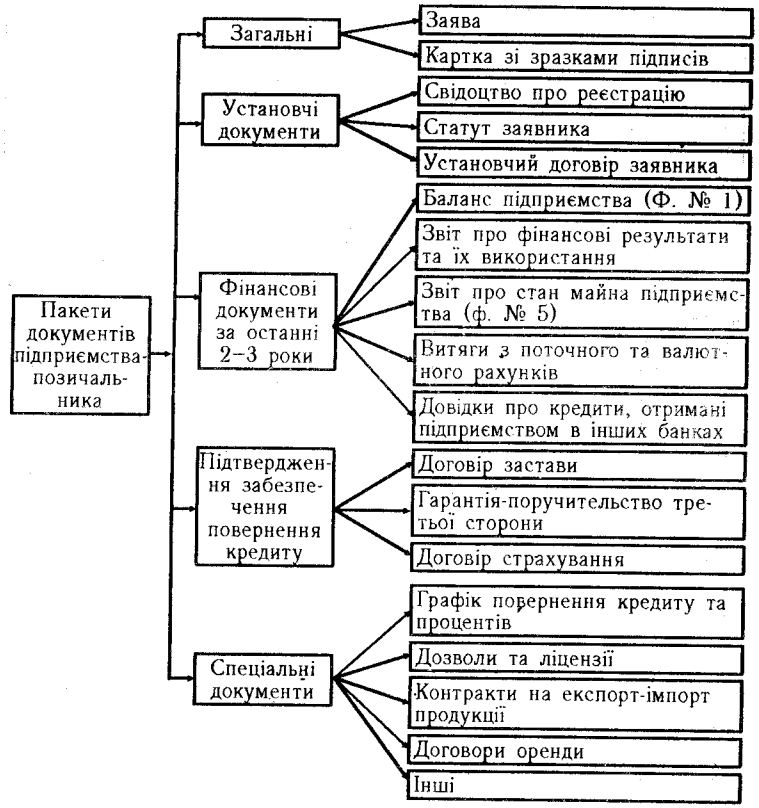


Схема 12.1. Документи, які подає підприємство на отримання кредиту Європейського банку реконструкції та розвитку.

На вповноважені комерційні банки України покладається організація роботи з обслуговування бюджетних кредитів, їх обліку і проведення розрахунків з позичальниками.

На схемі 12.2 зображений механізм надання бюджетних позик підприємствам.

Порядок фінансування інвестиційних потреб підприємства за рахунок бюджетних позик через уповноважені банки України (схема 12.2).

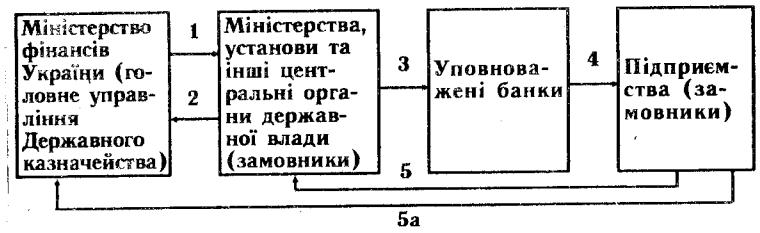


Схема 12.2. Механізм надання бюджетних позик підприємствам.

1. Перерахування на окремий рахунок коштів, у межах яких надається бюджетна позика відповідно до Державної програми економічного і соціального розвитку України.

2. Укладання кредитної угоди з визначенням умов надання позик та їх повернення у відповідний термін.

3. Порядок надання інформації про об'єкти, які фінансуються.

4. Укладання кредитних договорів у місячний термін з моменту одержання замовником бюджетних позик.

5. Копії кредитних договорів і додатків до них, які подаються у двотижневий термін з моменту підписання їх банком.

Бюджетні кредити уповноважені банки використовують відповідно до цільового призначення.

Виконані роботи з будівництва, реконструкції, технічного переобладнання підприємств і об'єктів оплачуються банками в межах бюджетної позики за умови надходження від позичальника розрахунково-грошових документів. Для цієї мети оформляється кредит терміновим зобов'язанням підприємства з умовним терміном погашення бюджетної позики.

Загальна заборгованість переоформляється строковими зобов'язаннями підприємства перед банком з конкретними термінами повернення бюджетної позики після введення в дію виробничих потужностей.

В установлені терміни за користування бюджетним кредитом підприємства сплачують процент за двома додатковими строковими зобов'язаннями (бюджету і банку).

Кошти підприємств, які надходять до банку за користування бюджетною позикою, перераховуються до Державного бюджету в обсязі 60%, а коли до позичальника застосовано штрафні санкції – 70% від цих сум. Решта суми надходить до уповноваженого банку для покриття витрат на обслуговування бюджетної позики.

Оплата відсотків здійснюється за рахунок власних коштів підприємства.

Банки, які фінансують позичальника, здійснюють контроль за цільовим і ефективним використанням бюджетних кредитів, до підприємств-позичальників, що порушують кредитну угоду, застосовують штрафні санкції.

Не застосовуються штрафні санкції до підприємств-позичальників:

– за несвоєчасне одержання позичальником бюджетної позики у передбачених обсягах;

– за тимчасової консервації об'єкта через брак коштів для продовження його будівництва.

Кредити за рахунок коштів Державного позабюджетного капіталу приватизації надаються за таких умов:

– у Статутному капіталі приватизованого підприємства державна частка **не перевищує 25%**;

– загальний обсяг кредиту **не перевищує 33%** загального обсягу надходження коштів від продажу майна відповідного підприємства (незалежно від його вартості);

– продаж підприємства не був здійснений за приватизаційні папери;

– приватизаційні підприємства не належать до об'єктів комунальної власності.

Розмір плати за кредит встановлюється на рівні облікової ставки Національного банку України.

Для одержання цільових кредитів підприємства подають до Фонду Державного майна відповідні документи:

– заяву про одержання кредиту;

– довідку комерційного банку про залишок коштів на рахунку підприємства і відсутність заборгованості за одержаними раніше позиками;

– копії засновницьких документів підприємства-засновника;

– довідку органів Державної податкової адміністрації про своєчасну сплату податків;

– висновки останньої аудиторської перевірки фінансового стану підприємства;

– баланс (копію) на останню звітну дату, засвідчений податковою інспекцією;

– перелік майна, яке слугуватиме заставою і є власністю підприємства-позичальника;

– техніко-економічне обгрунтування використання кредиту у вигляді бізнес-плану;

– інші документи на вимогу Фонду.

Контроль за цільовим використанням і своєчасним погашенням кредиту і процентів за користування ним здійснює комерційний банк.

У разі несплати підприємством-позичальником суми кредиту, процентів за користування ним чи відповідних комісійних перерахування належних сум на рахунок Фонду здійснюється в межах вартості заставного майна, яке реалізується на доручення банку.

Підприємство може отримати основні засоби на умовах кредиту-оренди, але воно має пройти лізинговий процес, який складається з таких процесів:

– підготовка та обгрунтування лізингового проекту;

– юридичне оформлення лізингової угоди;

– виплата лізингових платежів;

– повернення об'єкта лізингу або викуп його за залишковою вартістю.

Лізинг поряд з перевагами має певні недоліки:

– вартість лізингу для лізингоодержувача вища, ніж вартість звичайної позики на суму лізингової маржі. Внаслідок інфляції лізингоодержувач може програти на збільшенні залишкової вартості обладнання;

– лізингодавець бере на себе ризик можливого морального старіння основних засобів та неповного і несвоєчасного отримання лізингових платежів;

– складання лізингової угоди потребує тривалого часу та складнішої організації, ніж складання угоди про звичайну банківську позику.

Після позитивного висновку щодо платоспроможності й ефективності лізингового проекту лізингодавець направляє постачальникові замовлення-наряд на придбання об'єкта лізингу. Між підприємством-постачальником та лізинговою компанією укладається договір купівлі-продажу основних засобів, які передаються в лізинг підприємству-лізингоодержувачу.

Ці операції оформлюють такими документами:

1. Акт приймання-передачі об'єкта лізингу в експлуатацію.

2. Лізинговий договір між лізингодавцем та лізингоодержувачем.

3. Договір на технічне обслуговування майна, що передається в лізинг, коли обслуговування здійснюватиме лізингодавець.

У лізинг майно передається тільки після укладання лізингоодержувачем договору страхування об'єкта лізингу на користь лізингодавця.

Здійснювати виплати відповідних лізингових платежів та забезпечувати підтримки в належному стані лізингового майна зобов'язаний лізингоодержувач.

Лізингові платежі підприємство-лізингоодержувач перестає сплачувати по закінченні терміну чинності лізингової угоди. **При цьому лізингоодержувач має право:**

– поновити або укласти нову лізингову угоду;
– придбати обладнання за залишковою вартістю;
– повернути обладнання лізингодавцю.

Лізинг-кредит сприяє підвищенню конкурентоспроможності вітчизняних підприємств, активізації інвестицій приватного капіталу у сферу виробництва, поліпшенню фінансового стану товаровиробників.

12.4. Облік короткострокових кредитів банків (рах. № 60)

Облік отриманих позик банку ведеться за видами позик (на строк до одного року).

Суми отриманих короткострокових кредитів банків і виникнення кредиторської заборгованості у підприємства та її погашення наведено у таблиці 12.1.

Узгодженість рахунків з обліку короткострокових і довгострокових позик банків

План рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
50 "Каса"	30 "Каса"
59 "Векселі одержані"	34 "Короткострокові векселі одержані"
51 "Розрахунковий рахунок"-	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
52 "Валютний рахунок"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"
92 "Довгострокові кредити банків"	50 "Довгострокові позики"
90 "Короткострокові кредити банку"	60 "Короткострокові позики"
60 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
68 "Розрахунки з бюджетом"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
69 "Розрахунки по страхуванню"	65 "Розрахунки за страхуванням"
70 "Розрахунки по оплаті праці"	66 "Розрахунки з оплати праці"
77 "Внутрішньовідомчі розрахунки по перерозподілу оборотних коштів та прибутку"	682 "Внутрішні розрахунки"
26 "Загальногосподарські витрати"	92 "Адміністративні витрати"
26 "Загальногосподарські витрати"	948 "Визнані пені, штрафи, неустойки"
26 "Загальногосподарські витрати" 81 "Використання прибутку"	951 "Відсотки за кредит"

Таблиця 12.1

12.4а. Кореспонденція рахунків з обліку отриманих короткострокових позик, кредиторської заборгованості

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		за Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		за новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Отримання і зарахування кредиту на рахунки в банках підприємства-позичальника	51	90	311	60
2.	Отримання і зарахування валютного кредиту на Валютний рахунок підприємства-позичальника	52	90	312	60
3.	Відкриття акредитиву за рахунок кредиту; оформлення лімітованої чекової книжки за рахунок кредиту	60, 76	90	63	60
4.	Погашення заборгованості перед бюджетом за рахунок кредиту	68	90	64	60
5.	Кредити банку, передані дочірнім підприємствам	78	90	68	60
6.	Оприбуткована в касі готівка, одержана за рахунок короткострокових кредитів (дві операції): а) Дебет субрахунка № 311 – надходження кредиту Кредит рахунка № 60 б) Дебет рахунка № 30 – надходження готівки до каси Кредит субрахунка № 311	50	92	30, 31	60
	Звідси:				
7.	Погашення заборгованості органам соціального страхування (Пенсійний фонд тощо) за рахунок	69	90	65	60
8.	Погашення заборгованості з підзвітними особами шляхом переказу коштів на банківські рахунки працівників підприємства за рахунок кредиту	71	90	372	60
9.	Нарахування процентів за кредити (ця сума включається до валових витрат (рах. № 18))	26, 44	76	951	685
10.	Погашення кредиторської заборгованості підприємством за короткостроковий кредит	90	51, 52	60	311, 312
11.	Погашення кредиторської заборгованості за кредит дочірніми підприємствами	90	78	60	682

Продовження таблиці 12.1

1	2	3	4	5	6
12.	Погашення короткострокового кредиту довгостроковим	90	92	60	50
13.	Погашення кредиторської заборгованості шляхом продажу банку-кредитору векселів, отриманих від третіх осіб:				
	а) на суму основного боргу	90	59	60	34
	б) на суму процентів за кредит	76	59	682	34
	в) на суму облікового дисконту	80	59	94	34

Довідково: підставою для складання проводок будуть виписки з рахунків у банках підприємства-позичальника, Виписки з позикового рахунка, Акти взаєморозрахунків з дочірніми підприємствами. Операції обліку (дисконту) векселів та інших боргових зобов'язань закриваються на підставі повідомлення банку про оплату.

На рахунку № 34 "Короткострокові векселі одержані" залишається заборгованість за розрахунки з покупцем, замовником та іншими дебіторами, забезпечена простроченим векселем.

Банки, які здійснюють облік (дисконт) векселів або інших боргових зобов'язань векселедавцем, ведуть аналітичний облік дисконтованих векселів.

12.5. Облік довгострокових кредитів банків (рах. № 50)

На рахунку № 50 "Довгострокові позики" обліковують надані банком довгострокові кредити банків для технічного переобладнання, реконструкції та розширення діючих підприємств, а також на інші об'єкти будівництва підприємством. Банки при наданні кредитів відбирають найбільш ефективні проекти, що можуть значно підвищити продуктивність праці, ефективно розвинути наукомісткі види виробництва, підвищити якість продукції, фінансують соціально-культурні об'єкти, житлове будівництво та ін.

Довгострокові кредити банків надаються підприємствам на строк більше року.

Аналітичний облік довгострокових кредитів ведеться за видами кредитів, банками, які їх надали.

Розрахунки з банками за операціями обліку (дисконту) векселів та інших боргових зобов'язань зі

строком погашення більше одного року ведуться на окремих субрахунках до рахунка № 50 "Довгострокові позики".

У бухгалтерському обліку **підприємства-векселеутримувачі операції з обліку (дисконту) векселів та інших боргових зобов'язань відображають записом:**

Дебет субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Дебет субрахунка № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

Кредит рахунка № 50 "Довгострокові позики".

На підставі повідомлення банку про сплату векселів та інших боргових зобов'язань запис такий:

Дебет рахунка № 50 "Довгострокові позики"

Кредит субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит субрахунка № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті".

Заборгованість за розрахунками з покупцями, засновниками та іншими дебіторами забезпечується простроченими векселями і продовжує враховуватись на відповідних рахунках обліку дебіторської заборгованості.

Аналітичний облік дисконтованих векселів ведуть за векселедавцями, окремими векселями, банками, які здійснюють облік (дисконт) векселів або інших боргових зобов'язань.

Аналітичний облік кредитних (позикових) коштів ведеться за кредитовою ознакою у Журналі-ордері № 4, а при спрощеній формі обліку – у Відомості № В-4.

За умови неможливості погасити кредит (короткостроковий, довгостроковий) підприємство-боржник може домовитися з банком про відстрочення (пролонгацію) на підставі заяви до банку (за 2–3 дні до закінчення терміну) та відповідної домовленості.

Процентна ставка за пролонгованим кредитом буде вища, ніж ставка стандартна (п. 26 Положення про кредитування, затвердженого постановою Правління НБУ № 246 від 28.09.95 р.). Різниця між процентною ставкою за пролонгованим кредитом і ставкою стандартною розглядається як штрафна санкція.

У випадку, якщо банк-кредитор не погодиться на пролонгацію, своєчасно непогашений кредит вважається простроченим.

Усі передбачені договором штрафні санкції, проценти за простроченими кредитами відносили за рахунок прибутку, що залишався у розпорядженні підприємства, субрахунок № 98 "Визнані штрафи, пені, неустойки".

Прострочені й пролонговані кредити обліковуються на тих самих рахунках, що і кредит стандартний, але з відображенням на відповідних субрахунках.

Таблиця 12.2

12.5а. Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових позик банків (рах. № 50)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		за Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		за новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Отримання і зарахування позики на Розрахунковий рахунок підприємства-позичальника	51	92	311	50
2.	Отримання і зарахування валютного кредиту на Валютний рахунок підприємства-позичальника	52	92	312	50
3.	Фінансування капітальних вкладень за рахунок кредиту	54	92	313	50
4.	Кредити банку, передані дочірнім підприємствам	78	92	682	50
5.	Щомісячне нарахування банком процентів за кредит (за стандартною ставкою)	26, 44	76	92	684
6.	Погашення підприємством довгострокового кредиту	92	51, 52	50	311, 312
7.	Погашення довгострокового кредиту дочірніми підприємствами	92	78	50	682
8.	Погашення довгострокового кредиту короткостроковим кредитом	92	90	50	60
9.	За умови відстрочення (пролонгації) погашення кредиту; різниця процентної ставки за пролонгованим кредитом (відображення різниці як штрафної санкції)	81	76	948	682

Розділ 13. Облік розрахунків підприємства (рах. № 63, 64, 65, 66, 67, 68, 36, 37) (клас 6 і клас 3)

13.1. Форми безготівкових розрахунків в Україні

В Україні безготівкові розрахунки можуть здійснюватися за такими формами:

- платіжними дорученнями;
- платіжними вимогами-дорученнями;
- чеками;
- акредитивами;
- векселями;
- пластиковими картками та ін.

Підприємство самостійно обирає форму розрахунків з іншими підприємствами, організаціями й установами.

Банк на договірній основі здійснює касово-розрахункове обслуговування своїх клієнтів, списує грошові кошти з рахунків підприємств у черговості, яку визначає керівник підприємства згідно з Положенням "Про безготівкові розрахунки в господарському обігу України".

Якщо на підприємстві накопичилися документи по платежах з безспірним стягненням коштів, згідно з чинним законодавством України оплата їх провадиться банком при надходженні коштів у примусовому порядку за календарним надходженням цих документів.

Документи, надані банкові, повинні містити такі реквізити: назву, номер рахунка в банку, число, місяць, рік виписки.

Число вказується цифрами, місяць – словами, рік цифрами.

Підприємствам, що використовують при виписці первинного документа обчислювальну техніку, дозволяється:

– проставити місяць цифрами (1–12), повну або скорочену назву платника і одержувача коштів, номери розрахункових рахунків;

– назву місця знаходження, номер банку платника або одержувача, МФО, де знаходяться коррахунки, номер коррахунка;

– суму платежу – цифрами та словами у цілих грошових одиницях;

мотив для розрахунків або одержання коштів (номер і дата договору, товарно-транспортні документи, найменування товару або послуг);

– підписи платника на першому примірнику з відтиском печатки.

Платіжні документи виписуються як правило під копіювальний папір у кількості примірників, необхідній банку та всім сторонам, що беруть участь у розрахунках.

Механізм безготівкових розрахунків, їх форми, стандарти документів і документообіг визначаються Положенням НБУ "Про безготівкові розрахунки у господарському обігу України" № 22001/116 від 1 червня 1993 р. ("Діло", 1993, № 49).

Нині найбільш поширеним видом розрахунків є розрахунки за допомогою платіжних доручень (табл. 13.1). Платіжне доручення являє собою бланк встановленої форми, який підприємство подає до обслуговуючого банку для перерахування визначеної суми зі свого рахунка. Банки приймають до виконання доручення протягом 10 календарних днів з дати його заповнення. Доручення приймаються до виконання тільки на суму, яка може бути сплачена готівкою з рахунка підприємства або за рахунок кредиту. Доручення на перерахування грошових коштів у дохід бюджету або позабюджетних фондів приймаються банками незалежно від наявності грошових коштів на рахунку клієнта. У разі відсутності грошових коштів доручення обліковуються на позабалансовому рахунку.

З використанням платіжних доручень здійснюються також **"розрахунки за плановими платежами"**, які провадяться у разі, якщо між підприємствами здійснюються постійні й рівномірні поставки продукції (робіт, послуг), наприклад, між хлібозаводами і торговельними підприємствами. У цьому разі розрахунки здійснюються виходячи з планових поставок за обумовлений період. Але нині постійні зв'язки між підприємствами різко скорочено (тому обсяг розрахунків за допомогою планових платежів також значно зменшився).

Платіжні доручення приймаються для здійснення попередньої оплати за товари (роботи, послуги), а також для завершення розрахунків на підставі актів звірення взаємної заборгованості суб'єктів господарювання.

Перерахування сум за допомогою платіжних доручень супроводжується оформленням банком кредитового авізо (письмове повідомлення, яке надсилає банк своєму клієнтові або іншому банку, про виконання операції), яким списується визначена сума з рахунка платника. При цьому здійснюються необхідні проводки у документах аналітичного й синтетичного обліків. **Авізо може бути поштовим і телеграфним.** У країнах СНД використання телеграфного авізо відмінено у зв'язку із зловживаннями у цій сфері.

Таблиця 13.1

0401002

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 511

16 червня **2000 р.**

Надходж.до банку плат.

Платник

Код *ПМК-42* ДЕБЕТ *000448060* рах. №

Банк платника *ПИБ в м. Києві* Код *348561*

Одержувач

Код *СУ-21* КРЕДИТ рах. №

Банк одержувача *ПСБ в м. Шебекіно* Код *132007* рах. № *00012500 1*

Сума *400*

пеня за ... днів на ... %

Сума з пенею

вид опер.

приз. плат.

строк плат.

№ гр. банку

поштою, телеграфом (потрібне підкреслити)

Сума (словами) *чотириста грн.*

Дата одержання товарів і надання послуг *червень* 2000 р.

Призначення платежу, найменування товару, виконаних робіт, наданих послуг, №№ і суми товарних документів

За зроблені послуги, включаючи ПДВ — 80 грн. згідно з договором № 4 від 20 травня 2000 р.

М.П.

Підписи клієнта *Фурман Г.З.*

Проведено банком *16 червня* 2000 р.

Миколаєнко

Підписи банку ✓

Іншим платіжним документом, який обслуговує безготівковий обіг, є **платіжна вимога-доручення**. Це **комбінований документ: верхня частина – вимога постачальника** (одержувача грошових коштів) покупцеві (платникові) сплатити вартість поставленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, **нижня – доручення платника своєму банкові** перерахувати з його рахунка вказану суму. Зазначений документ разом з відвантаженим товаром або після надання послуг надсилається постачальником покупцеві, котрий у порядку акцепту рахунка-фактури (погодження на його оплату) заповнює другу частину документа (доручення) власними реквізитами і здає до свого банку для оплати, тобто доручає банкові списати визначену суму зі свого рахунка для оплати і перерахувати її постачальникові. Подальший шлях проходження розрахункових документів такий же, як і при використанні платіжних доручень.

Відповідно до п. 19 Положення № 22001/116 **платіжна вимога-доручення може використовуватися також для здійснення попередньої оплати**, яка у принципі передбачає оплату за відвантажені товари, тобто має місце елемент невизначеності стосовно попередньої оплати. Для більшої гарантії ефективніше використовувати платіжні доручення.

У безготівковому обігу широко використовуються також чеки.

Чек – це письмове розпорядження чекодавця банку, який веде його рахунок, сплатити чекодавцю зазначену у чеку суму грошових коштів. В Україні нині чеки використовують юридичні особи при розрахунках між собою. Розрахунки чеками між фізичними особами не здійснюються.

Бланки чеків брошуруються в окремі чекові книжки, які банки видають своїм клієнтам за їх заявами.

Розрізняють чекові книжки двох видів: лімітовані й нелімітовані. Основна різниця між ними полягає в тому, що **джерелом лімітованих чекових книжок** є лімітований чековий рахунок, відкритий клієнтом у банку, на який зараховуються грошові кошти з розрахункового (поточного) рахунка, відкритого у цьому ж банку клієнтом. **Джерелом нелімітованих чекових книжок** є позикові рахунки, на яких ведеться облік виданих клієнтові кредитів. Але сьогодні використовуються лише лімітовані чекові книжки, що регламентується зазначеним вище Положенням. На обкладинці такої чекової книжки банк проставляє граничну суму-ліміт (цифрами і словами) і засвідчує її підписом уповноваженої особи банку та печаткою. Крім загальної суми, банк може проставити на кожному чеку граничну суму, на яку він може

бути виписаний. Термін дії чекової книжки визначається установою банку за узгодженням з підприємством. Гарантована оплата чека забезпечується шляхом депонування чекодавцем грошових коштів з основного рахунка підприємства на лімітований і наявністю грошових коштів на ньому. За тимчасової відсутності грошових коштів на цьому рахунку банк може гарантувати оплату чека. Але до його випуску у платіжний обіг банк повинен надати кредит і оформити його кредитним розпорядженням під наявні обов'язки чекодавця. Термін дії виписаного чека – 10 робочих днів без урахування дня його заповнення.

Чек виписує чекодавець і проставляє такі реквізити:

– суми – цифрами у спеціальній зоні правої частини чека і словами – у центральній частині чека;
– мотив для перерахування над графою "сума словами";
– найменування одержувача платежу в полі "кому";
– дату, місце заповнення на спеціальних полях чека.

Видані чеки чекодавець реєструє на спеціально відведених сторінках наприкінці чекової книжки. Чекотримач здає до банку чеки з реєстром. **Реєстр має містити такі реквізити:**

– найменування банку платника (чекодавця), його номер, найменування і номер банку, де відкрито кореспондентський рахунок банку платника, номер коррахунка;
– номер рахунка чекодавця;
– сума чека;
– номер чека.

Реєстр підписується і засвідчується печаткою чекотримача згідно з карткою зразків.

При поданні виписаного для оплати чека банкові одержувача він має бути засвідчений підписом посадових осіб чекодавця та його печаткою, що підтверджує факт одержання товару або надання послуг.

По закінченні терміну дії чекової книжки невикористана сума ліміту повертається на рахунок в банку власника книжки. За його дорученням ліміт витрат по книжці може бути доповнений. На підприємствах чекові книжки мають зберігатися як бланки суворої звітності. Для обліку розрахунків чеками використовується субрахунок за новим Планом рахунків № 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті".

Чекові книжки поділяються на розрахункові та грошові. Розрахункові використовуються суб'єктами підприємницької діяльності у розрахунках з контрагентами при здійсненні господарських операцій, тобто обслуговують безготівковий обіг. За допомогою грошових чеків одержують

готівкові кошти для своїх потреб, тобто ці документи використовуються у готівковому обігу.

Менш поширеною в Україні, але загальноприйнятою у світовій практиці формою розрахунків є акредитивна. Акредитив являє собою грошове зобов'язання банкові, що видається за дорученням клієнта на користь контрагента останнього, відповідно до якого банк-емітент (той, що відкрив акредитив) може здійснювати платіж постачальникові або надавати ці повноваження іншому банкові. Акредитив відкривається або за рахунок власних грошових коштів, або за рахунок кредиту банку й супроводжується депонуванням коштів.

Акредитиви бувають покриті (депоновані в банку постачальника) **і непокриті** (гарантовані). Покритим є акредитив для здійснення платежів, з якого завчасно відволікаються грошові кошти в повній сумі на окремому рахунку. Такі акредитиви мобілізують оборотні кошти платника, але вигідні тому банкові, у якому відкрито акредитив, і контрагентові платника. Оплата ж за непокритим (гарантованим) акредитивом забезпечується банком за рахунок наданого їм кредиту без попереднього бронювання грошових коштів платника.

Акредитиви поділяють також на відзивні та безвідзивні.

Відзивний акредитив може бути змінений або анульований банком платника за його дорученням без погодження з постачальником, **безвідзивний** – тільки за згодою постачальника, на користь якого його відкрито. Постачальник же може відмовитися від використання акредитива, якщо така можливість обумовлена при його оформленні. Відзивний акредитив невигідний постачальникам і на практиці використовується рідко.

Розрізняють акредитиви з оплатою документів за акцептом представника платника і без акцепту. Використання перших передбачає перевірку представником платника відвантаження товарів для оплати останнім розрахункових документів, тобто забезпечує необхідний контроль за діями постачальника. Недоліком є необхідність додаткових витрат з боку постачальника на здійснення розрахунків. Використання акредитивів без акцепту дає змогу уникнути цього недоліку, але не забезпечує платникові можливість контролювати дії постачальника.

В умовах низької договірної та платіжної дисципліни суб'єктів господарювання найбільш надійними є покриті безвідзивні акредитиви з акцептом документів представником платника.

Безвідзивний акредитив – це такий, що змінюється або анулюється лише за погодженням постачальника.

Акредитив відкривається для розрахунків тільки з одним покупцем. Термін дії та порядок розрахунків акредитивами визначається договором між платником і постачальником.

Для відкриття акредитива платник подає обслуговуючому банку заявку, в якій зазначає:

– номер договору, за яким відкривається акредитив;

– найменування постачальника і найменування банка, що виконує акредитив;

– вид акредитива, тобто загальну назву товарів або послуг, що оплачуються за рахунок акредитива;

– умови реалізації акредитива (документи, види товарів тощо);

– суму акредитива.

Для одержання грошових коштів за акредитивом, депонованим у банку постачальника, постачальник, який відвантажив продукцію, надає реєстр розрахунків і необхідні документи, зумовлені акредитивом, обслуговуючому банку до закінчення терміну дії акредитива. Не приймаються до оплати з акредитива документи без дат відвантаження, номерів і дат приймально-здавальних документів, номерів квитанцій.

Акредитиви в банку постачальника закриваються у таких випадках:

– по закінченні зумовленого терміну акредитива;

– за заявою постачальника про припинення дії відзивного акредитива до закінчення його терміну. Недовикористана сума перераховується банкові платника на рахунок, з якого депонувалися кошти;

– за заявою одержувача за відзивним акредитивом про відмову від акредитива повністю або частково. Акредитив закривається або зменшується в день одержання повідомлення від банку покупця.

Акредитиви можуть використовуватися для оплати векселів у тих випадках, коли місце їх оплати визначене за місцем знаходження векселедавця.

Відповідно до Указу Президента "Про заходи з упорядкування розрахунків за договорами, що укладаються суб'єктами підприємницької діяльності" № 566 від 4 жовтня 1994 р. і постанови Кабінету Міністрів України і Національного банку України "Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних пересторог до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті" № 444 від 21 червня 1995 р. вітчизняним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльнос-

ті пропонується здійснювати розрахунки з іноземними контрагентами тільки з використанням **документарних акредитивів** або **інкасо**. **Термін "документарний акредитив" означає**, що банк здійснює платіж тільки проти відповідних документів (транспортних, копій рахунків-фактур, у разі необхідності – сертифіката про страхування або страхового полісу). Інкасо означає розпорядження банком (відповідно до одержаних від клієнта інструкцій) документами (фінансовими – векселями, чеками, платіжними розписками тощо, комерційними – рахунками-фактурами, транспортними тощо) з метою одержання акцепту і (або, якщо це передбачено) платежу; надання комерційних документів відповідно до інших умов.

Умови ведення розрахунків у формі акредитивів у практиці міжнародних економічних відносин регламентуються Уніфікованими правилами для документарних акредитивів (за редакцією 1983 р.), а у формі інкасо – Універсальними правилами по інкасо, які набули чинності з січня 1979 р. Ці документи, що визначають стандартні міжнародні правила стосовно ролі й обов'язків банків при проведенні відповідних платежів, **розроблені Міжнародною торговою палатою**.

13.2. Особливості розрахунків зовнішньоекономічної діяльності

Підприємства, як експортери, так і імпортери, складають договори зовнішньоекономічної діяльності, визначають у них комерційні умови – ціну товарів, умови платежу й форми розрахунків.

Найбільш поширеними формами розрахунків є:

- платежі готівкою;
- розрахунки банківськими переказами;
- документарний акредитив;
- документарна інкасова;
- продаж у кредит з використанням векселя в розрахунках.

Ці форми розрахунків використовуються за товарними угодами між фірмами, що знаходяться у різних країнах.

При розрахунках і платежах між державами використовується **клірингова форма розрахунків,** що заснована на заліку грошових вимог і зобов'язань та здійснюється на основі міжнародних платіжних угод. Ця форма розрахунків може використовуватися і між фірмами за наявності постійних довготривалих угод.

Платежі готівкою – форма розрахунків, при якій оплата товарів здійснюється негайно після передачі їх експортером

імпортерові або надання експортером в банк документів, що підтверджують факт поставки товарів з додержанням умов, передбачених у контракті. Поняття негайного платежу в міжнародній практиці має визначені умовності. **Негайним вважається платіж**, на проведення якого витрачено часу більше, ніж необхідно для обробки платіжних документів в банку платника. При цій формі розрахунків можуть використовуватися чеки, зміст яких є стандартним для всіх країн світу.

Розрахунки банківськими переказами – форма розрахунків, при якій експортер виписує рахунок і в комплекті з іншими документами, що підтверджують відправку товару, надсилає імпортерові. Імпортер, перевіривши документи, вносить валюту платежу, передбачену в контракті, до свого банку, що обслуговує експортера.

Платіж має бути виконаний **не пізніше ніж через 30 днів після виписки чека**.

У зв'язку з тим що розрахунки при надходженні банківських переказів не гарантують фірмі експортерів оплату відправлених товарів, що може призвести до втрати валютних коштів, у міжнародній практиці використовується банківська гарантія фінансового платежу. Цю гарантію платежу як правило беруть на себе банки імпортерів за визначену плату, комісійні становлять 3% і більше від суми платежу.

Документарний акредитив – найбільш поширена форма розрахунків серед підприємств, передбачена контрактом.

Акредитив – зобов'язання банку перевести на рахунок продавця кошти проти надання ним узгодженого з покупцем (імпортером) комплекту документів, що підтверджують поставку товарів відповідно до умов укладеного контракту. Оплата може бути здійснена лише при попередній перевірці документів, тому ця форма розрахунків називається документарним акредитивом.

Для відкриття акредитива імпортер подає заяву до свого банку, де зазначає назву країни, найменування уповноваженого банку експортера, вид акредитива, термін його дії, перелік документів, за допомогою яких має провадитись оплата. Банк, одержавши таку заявку, відкриває акредитив.

У міжнародній практиці відкриваються такі акредитиви:

- безвідзивний;
- підтверджений;
- револьверний.

Безвідзивний акредитив означає, що імпортер не має права протягом визначеного терміну відзивати суми виставленого акредитива. Такі умови є додатковою гарантією того,

що надіслані експортером товари до інших країн будуть оплачені.

Підтверджений акредитив означає його підтвердження кимось і використовується, коли акредитив виставляється через маловідомий банк. У такому разі експортер вимагає підтвердити акредитив солідним авторитетним міжнародним банком.

Револьверний акредитив використовується тоді, коли банки різних країн перебувають у постійних кореспондентських стосунках. Сума виставленого акредитива може постійно, регулярно поповнюватися.

Незалежно від різновидності документарних акредитивів зарахування валютних коштів на рахунок фірми-експортера банки виконують лише після одержання, вивчення і фіксації того, що надані документи відповідають умовам контракту.

Документарна інкасова форма розрахунків має дві різновидності:

– телеграфне інкасо;

– документарне інкасо.

Телеграфне інкасо використовується в тому випадку, коли між учасниками угоди склалися традиційні зв'язки. Це прискорює розрахунки і надходження коштів.

Документарне інкасо використовується при разових нетривалих торгових зв'язках. Суть його полягає в тому, що розрахунки провадяться за посередництва двох банків, тобто інкасуючого банку-експортера і банку-платника (імпортера). Експортер, відвантаживши товари, передає до інкасуючого банку своєї країни комплект документів. Банк, взявши на себе використання інкасового доручення, пересилає комплект платіжних документів до банку країни, що обслуговує імпортера. У цих випадках розробляються нормативи граничних термінів платежу з урахуванням конкретних умов.

Продаж у кредит – форма розрахунків, що використовується по основній масі зовнішньоторговельних угод, тобто являє собою комерційне кредитування.

У кредитуванні розрізняють:

– товарну форму кредиту з відстрочкою платежу без сплати процентів;

– платежі по відкритому рахунку;

– довгострокове комерційне кредитування.

Товарна форма кредиту використовується, коли мають місце масові поставки однорідних товарів через визначені проміжки часу.

У контракті передбачаються проміжки строків платежів або конкретні дати. При надходженні цих дат імпортер сплачує вартість одержаних товарів.

При довгостроковому комерційному кредитуванні (наприклад, будівництва підприємства) країна-експортер кредитує країну-імпортера поставкою обладнання, витратами на пусконалагоджувальні види робіт.

Оплата настає через 5–10–15 років. Часто ці борги погашаються за визначеними частками по роках. Розрахунки здійснюються з використанням векселя. Вексель може бути виписаний як імпортером, так і експортером. Найчастіше при настанні строку погашення платежу векселі виписують кредитори. При надходженні таких векселів сплачуються проценти, нараховані за використання кредиту. **Використовуються два види векселів: простий і переказний.**

Розрахунки між підприємствами здійснюються тільки через уповноважені банки, що мають ліцензію Національного банку України на здійснення міжнародних розрахунків.

Кожний уповноважений комерційний банк, що має ліцензію, укладає договори на прямі кореспондентські відносини. При цьому кореспондентські рахунки відкриваються по кожній з вільно конвертованих валют.

Керуванням при оформленні платіжних документів з міжнародних розрахунків є вказівки Укрсоцбанку № 10-12/32 від 14.02.92 р.

При проведенні розрахунків орієнтуються не на країну-імпортера або експортера, а на вид валюти, за якою ведуться розрахунки, тобто переказ валюти здійснюється через будь-який банк, де є кореспондуючий рахунок банку у цій валюті.

Усі розрахунки по зовнішньоекономічній діяльності здійснюються за вільними цінами, згідно з контрактом за комерційним курсом (валюта ціни і валюта розрахунків передбачаються контрактом).

З метою використання міжнародних розрахунків дирекції банків надсилають платіжні документи, оформлені згідно з умовами контрактів, телефаксом або телексом Центральному банкові, останній передає інформацію зарубіжним банкам-кореспондентам.

Відомості про надходження експортної виручки на рахунок банків передаються зарубіжним банкам по телексу Укрсоцбанку, який разом з додатками надсилає їх до дирекцій.

Платежі по податках також здійснюються через зарубіжні банки. Якщо виручка надійшла через кореспондентський рахунок за кордоном, банк сповіщає про це клієнта, і останній протягом 10 днів зобов'язаний надати платіжне доручення банкові на утримання податків.

При розрахунках валютами, по яких немає прямих рахунків, розрахунки рекомендується провадити через Міжнародний Московський банк, де для Укрсоцбанку відкрито кореспондентський рахунок.

Чіткість виконання операцій з міжнародних розрахунків великою мірою залежить від правильного заповнення всіх необхідних реквізитів у платіжних документах. До них належать: найменування переказоодержувача; повна його поштова адреса іноземною мовою, сума цифрами і словами у вказаній валюті (строго відповідно до умов контрактів), найменування товару, номер і дата контракту, дата відвантаження.

13.3. Облік розрахунків з постачальниками і покупцями, підрядниками і замовниками, різними дебіторами та поточними зобов'язаннями (рах. № 36, 37, 63)

Узгодженість рахунків з обліку розрахунків

План рахунків, що діяв до 01.01.2000 р.	Новий План рахунків з 01.01.2000 р.
60 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
61 "Розрахунки по авансах"	371 "Розрахунки за виданими авансами"
62 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
63 "Розрахунки за претензіями"	374 "Розрахунки за претензіями"
68 "Розрахунки з бюджетом"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
69 "Розрахунки зі страхування"	65 "Розрахунки за страхуванням"
70 "Розрахунки з оплати праці"	66 "Розрахунки з оплати праці"
71 "Розрахунки з підзвітними особами"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
72 "Розрахунки з відшкодування матеріальної шкоди"	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"
75 "Розрахунки з учасниками" (у частині кредиторської заборгованості)	67 "Розрахунки з учасниками"
76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
77 "Внутрішньовідомчі розрахунки з перерозподілу оборотних коштів і прибутку"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"

78 "Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями"	682 "Внутрішні розрахунки"
79 "Внутрішньогосподарські розрахунки"	683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"

На рахунку № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображаються безготівкові розрахунки між підприємствами й організаціями за продукцію, товарно-матеріальні цінності, роботи і послуги.

На дебеті цього рахунка відображаються суми сплачених рахунків, **на кредиті** обліковується сума акцептованих рахунків на матеріальні цінності, що надійшли, виконані роботи та послуги.

Аналітичний облік ведуть за окремими рахунками постачальників та підрядників, фактами надходження невідфактурованих поставок або оплати матеріальних цінностей, що не надійшли, в розрізі постачальників і підрядників.

На рахунку № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" відображають розрахунки за відвантажену продукцію, виконані роботи і послуги лише на тих підприємствах, у яких реалізація продукції планується в міру її відвантаження, здавання замовникам робіт та надання послуг. Тут обліковують також і заборгованість покупцям за одержану від них часткову оплату продукції, що знаходиться у відвантажених товарах або в платежах, що надійшли в оплату ще не відвантаженої продукції.

Торговельні організації на рахунку № 36 обліковують розрахунки за товари, відвантажені в порядку дрібнооптового продажу і попередньо оплачувані покупцями, по авансах за харчування, за абонементами та ін.

Рахунок № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" має такі субрахунки:

№ 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"

№ 362 "Розрахунки з іноземними покупцями".

На дебеті рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації; **на кредиті** — сума платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, та інші види розрахунків. **Сальдо рахунка** відображає заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію (роботи, послуги).

На субрахунку № 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, зумовленій договором.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

Розрахунки з іноземними покупцями по експортно-імпортних операціях відображають в аналітичному плані: "Розрахунки з іноземними покупцями в порядку акцептованих рахунків", "Розрахунки з іноземними покупцями по наданому комерційному кредиту", "Векселі (тратти), одержані в іноземній валюті". Аналітичний облік на цих субрахунках ведуть за країнами, постачальниками або номерами контрактів. Аналітичний рахунок відображає суму розрахунку в іноземній валюті, її національний еквівалент, тобто суму за грошовою одиницею, що діє в Україні, а також суми за строками платежу.

Готова продукція, товари і матеріали, роботи і послуги, відвантажені суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності в порядку бартерного контракту на суму, розраховану шляхом перерахунку вартості бартерного контракту в іноземній валюті у грошову одиницю, що діє на території України, за курсом Національного банку на дату виписки супроводжуючих документів, **відображається записом:**

Дебет рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
Кредит рахунка № 70 "Доходи від реалізації".

При надходженні матеріальних цінностей на підприємство за бартерним контрактом запис у бухгалтерському обліку такий:

Дебет субрахунка № 201 "Сировина і матеріали"
Дебет субрахунка № 203 "Паливо"
Дебет субрахунка № 207 "Запасні частини"
Дебет рахунка № 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (терміном служби до одного року)
Кредит рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" – на суму, що дорівнює вартості відвантаженої продукції, товарів, матеріалів, відображену у складі виручки від реалізації експорту та за бартером.

Водночас сума заборгованості по експортній частині бартерного контракту відображається записом:

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
Кредит рахунка № 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Різницю між вартістю відвантаженої продукції і вартістю одержаних товарів та інших матеріальних цінностей при перерахунку у грошову одиницю, що діє в Україні, відносять на рахунок № 71 "Інший операційний дохід".

Синтетичний облік рахунка № 63 ведеться у журналі-ордері № 6; рахунків **№ 36 і № 37** – у журналі-ордері № 8; при скороченій формі – всі три рахунки ведуться у журналі-ордері № 3.

Облік розрахунків з різними дебіторами здійснюють на рахунку № 37 "Розрахунки з різними дебіторами". Облік розрахунків ведеться за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами та авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями.

Рахунок № 37 "Розрахунки з різними дебіторами" має такі субрахунки:

371 "Розрахунки за виданими авансами" (наданими іншими підприємствами)
372 "Розрахунки з підзвітними особами"
373 "Розрахунки за нарахованими доходами" (нарахованими дивідендами, роялті тощо, що підлягають отриманню)
374 "Розрахунки за претензіями" (які пред'явлені постачальникам, транспортним організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками)
375 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків" (внаслідок нестач і втрат від псування цінностей, нестач від розкрадання грошових коштів, якщо винуватця не виявлено)
376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок" (облік ведеться у кредитних спілках)
377 "Розрахунки з іншими дебіторами" (зокрема, розрахунки за операціями, пов'язаними із веденням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки).

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Субрахунок № 371 "Розрахунки за виданими авансами" використовують у випадках, коли при надходженні матеріальних цінностей відсутні платіжні документи на оплату. **На дебеті** цього субрахунка відображаються суми виданих авансів під поставку матеріальних цінностей, виконання робіт.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з постачальниками і покупцями, підрядниками і замовниками наведено у таблиці 13.2.

Таблиця 13.2

13.3а. Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з постачальниками і покупцями, підрядниками і замовниками (рах. № 36, 37, 63)

(Узгодженість рахунків див. п. 13.3)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Вартість товарно-матеріальних цінностей, що фактично надійшли на підприємство (оприбутковані), без ПДВ	05, 06, 08, 12, 41	60	201, 203, 207, 28 та ін.	631
	на суму ПДВ	68	60	644	631
2.	Сума заліку за попередньо виданим авансом	60	61	631	371
3.	Оплата рахунка постачальника	60	51	631	311
4.	Сума виданих авансів за поставку матеріальних цінностей	61	51	371	311
5.	Сума виданих авансів, пов'язаних з оплатою часткової готовності робіт по капітальних вкладеннях	61	54	371	313
6.	Суми авансу, одержані підрядником, що зараховуються на зменшення оплати пред'явленого замовникові рахунка за виконані роботи	61	62	371	361
7.	Сума виданих авансів і оплата часткової готовності робіт, зарахованих постачальником при оплаті закінчених робіт	60	61	631	371
8.	Суми одержаних авансів, зараховані на рахунок в банку підрядника згідно з договором	51	61	311	371
9.	Суми авансів, обігових коштів, одержаних у тимчасове користування, зарахування підрядником в оплату за своїми рахунками, що пред'явлені замовникові	62	61	361	371
10.	Суми, на які пред'явлені розрахункові документи замовниками	62	46	361	70
11.	Перерахування покупцями і замовниками невикористаних сум	62	51	361	311

– **за нестачу вантажів** постачальників, транспортних та інших організацій;

– **за брак і простій**, що виникли з вини постачальників;

– **за суми, помилково списані** установами банків з розрахункового рахунка підприємства;

– **за штрафи, пені і неустойки**, що утримуються з постачальників, підрядчиків, покупців, замовників за невиконання договірних зобов'язань, у розмірах, визнаних платником або присуджених арбітражем.

У разі, якщо висунені претензії судовими органами відхиляються й утриманню не підлягають, їх суми відносять на ті рахунки обліку, з яких вони були списані.

Підставою для записів операцій на субрахунку № 374 "Розрахунки за претензіями" є: акти прийомки вантажів, рішення арбітражних органів, письмові погодження постачальників на задоволення претензій, а також виписки банку на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій.

Синтетичний і аналітичний облік руху коштів на рахунку № 374 "Розрахунки за претензіями" ведуться **на кредиті** в журналі-ордері № 8, **на дебеті** – у відомості № 7 за кожним дебітором, а при спрощеній формі обліку – у журналі-ордері № 03 і відомості № 02.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за претензіями наведено у таблиці 13.4.

Таблиця 13.4

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за претензіями (субрахунок № 374)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Суми претензій до постачальників у зв'язку з неправильним застосуванням цін	63	60	374	68
2.	Суми претензій за простоювання автотранспорту з вини постачальника	63	60	374	68
3.	Суми претензій за брак продукції з вини постачальника	63	60	374	68
4.	Суми, помилково зняті банком з рахунків підприємства	63	51, 52	374	311, 312

Продовження таблиці 13.4

1	2	3	4	5	6
5.	Суми претензій до постачальників за нестачу вантажів, невідповідність тарифів за перевезення і арифметичні помилки	63	60	374	20
6.	Претензії по штрафах, пенях і неустойках	63	80	374	715
7.	Суми, помилково зараховані банком на рахунок підприємства	51	63	311	374
8.	Суми платежів, що надійшли до каси на рахунки в банках, за претензіями	50, 51, 52	63	30, 311, 312	374
9.	Суми відмовлених платежів	81	63	944	374
10.	Претензії до постачальника при нестачі товару	63	60	374	28

13.6. Облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків (субрах. № 375)

Для обліку розрахунків по відшкодуванню матеріальних збитків та крадіжок грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей використовують субрахунок № 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків".

Проводки.

Встановлений факт нестач грошових коштів (матеріальних цінностей) – винуватця не встановлено:

Дебет субрахунка № 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"

Кредит рахунка № 30 "Каса"

Кредит субрахунка № 201 "Сировина і матеріали" та ін.

При виявленні винної особи:

Дебет субрахунка № 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків"

Кредит рахунка № 30 "Каса".

Якщо вину особи не доведено і зиск необгрунтований, суми збитків списуються записом:

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати"

Кредит субрахунка № 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей".

Різниця між цінами, за якими визначаються матеріальні втрати, і цінами, за якими матеріальні цінності обліковувалися на балансі підприємства, **відображається на рахунку № 64** "Розрахунки за податками й платежами":

Дебет субрахунка № 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків"

Кредит субрахунка № 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами".

Одержану різницю між цінами підприємство вносить до державного бюджету записом:

Дебет субрахунка № 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"

Кредит субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Суми внесених платежів винною особою по відшкодуванню завданих збитків відображають записом:

Дебет рахунка № 30 "Каса"

Дебет субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит субрахунка № 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків".

Суми матеріальних втрат, вирахувані із заробітної плати працівників підприємства:

Дебет рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит субрахунка № 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків".

Суми списаних нестач на збитки підприємства за умови відмовлення слідчими органами у стягненні з працюючих:

Дебет рахунка № 79 "Фінансові результати".

Кредит субрахунка № 947 "Нестачі і витрати від псування цінностей".

На субрахунку № 375 "Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків" **обліковуються розрахунки** з винними особами по відшкодуванню заподіяного збитку підприємству у випадках і розмірах, передбачених законодавством про матеріальну відповідальність. На цьому субрахунку обліковують віднесені у встановленому порядку втрати і збитки за брак, бій, лом, псування товарів, продуктів, матеріалів та інших цінностей, а також втрати через необгрунтовані витрати грошових сум, виданих під звіт.

Аналітичний облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків ведуть окремо за кожною винною особою.

Схематичний облік розрахункових операцій по відшкодуванню завданих збитків наведено у таблиці 13.5.

Таблиця 13.5

Кореспонденція рахунків по обліку операцій, пов'язаних з відшкодуванням завданих збитків (субрах. № 375)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Встановлений факт нестачі грошових коштів, матеріальних цінностей (винуватця не встановлено):	84	50, 41	947	30, 28 та ін.
2.	Віднесені на винних осіб виявлені нестачі й крадіжки грошових і товарно-матеріальних цінностей	72-1	84	375	30, 20 та ін.
3.	Віднесена на винних осіб різниця між цінами, за якими визначаються матеріальні втрати, і цінами, за якими матеріальні цінності обліковувалися на балансі підприємства	72-1	83	375	64
4.	Віднесення на підзвітну особу незаконно використаних підзвітних сум	72-1	71	301	375
5.	Віднесення на винних осіб суми сплачених штрафів, пені, неустойки для погашення заподіяного збитку	72-2	51, 52	375	311, 312
6.	Збитки від браку, що відносяться на винних осіб	72-2	28	375	24
7.	Суми відрахувань на примусове стягнення тривалої заборгованості за квартирну плату, гуртожиток, комунальні послуги тощо	72-2	76	375	685
8.	Внески на погашення заборгованості по нестачах, по відшкодуванню завданих збитків	50, 51, 52	72-1	30, 311, 312	375
9.	Відрахування за нестачі і крадіжки за рахунок заробітної плати працюючого	70	72-1	66	375
10.	Списування суми нестач у зв'язку з необгрунтованістю і відхиленням позову	80, 81	72-1	79	947
11.	Відрахування з заробітної плати суми збитків від браку продукції тощо	70	72-2	66	375

13.7. Облік розрахунків векселями (рах. № 62)

Векселі видані обліковують на пасивному рахунку № 62 "Короткострокові векселі видані".

Видача векселя (боргового зобов'язання) постачальнику, підряднику або іншим фізичним (юридичним) особам **відображається записом:**

Дебет рахунка № 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" (або іншого рахунка, на якому обліковано кредиторську заборгованість, що є підставою для видачі векселя)

Кредит рахунка № 62 "Короткострокові векселі видані".

Погашення заборгованості за векселем може здійснюватися готівкою, безготівковими розрахунками (з рахунків у банках) записом:

Дебет рахунка № 62 "Короткострокові векселі видані".

Кредит рахунка № 30 "Каса".

Кредит субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Кредит субрахунка № 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті".

Одержані позики під вексель відображають записом:

Дебет субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит рахунка № 60 "Короткострокові позики".

Кредит рахунка № 50 "Довгострокові позики".

У практиці можливі й інші операції, пов'язані з векселями виданими (табл. 13.6).

Таблиця 13.6

Кореспонденція рахунків з короткостроковими векселями виданими (рах. № 62)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Оплата векселів (погашення заборгованості за векселями)	66	51, 52, 50	62	311, 312, 30
2.	Виконані розрахунки векселями за сировину та матеріали, паливо, комплектуючі вироби, товари та послуги виробничого характеру	26, 44	66	92	62

Продовження таблиці 13.6

1	2	3	4	5	6
3.	Виконані розрахунки векселями за основні засоби (фонди), будівельно-монтажні, проектні та інші роботи і послуги, витрати по яких не відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг)	33, 81	66	45	62
4.	Видані векселі постачальникам та іншим кредиторам	60, 76	66	63	62
5.	Одержані позики під вексель	51	90, 92	31	60, 50

13.8. Облік розрахунків з бюджетом (рах. № 64)

У бухгалтерському обліку всі розрахунки з бюджетом (за рахунок прибутку, по податках з робітників і службовців та інших платежах) **відображають на рахунку № 64** "Розрахунки за податками й платежами". **На кредиті** цього рахунка нараховують суми платежів до бюджету (податкові зобов'язання), а **на дебеті**– належні до відшкодування бюджету податки, їх сплата, списання тощо. Кредитове сальдо показує заборгованість підприємства перед бюджетом, тобто суму, яку підприємство має перерахувати до бюджету. **Дебетове сальдо** за рахунком № 64 означає переплату бюджету (податковий кредит), тобто надлишково перераховану суму до бюджету, яку необхідно зарахувати в рахунок чергових платежів або повернути підприємству.

Рахунок № 64 "Розрахунки за податками й платежами" має субрахунки за видами платежів до бюджету.

На підприємствах застосовують такі субрахунки:

№ 641 "Розрахунки за податками"
№ 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"
№ 643 "Податкові зобов'язання"
№ 644 "Податковий кредит".

Аналітичний облік на рахунку № 64 здійснюють за видами платежів до бюджету. Це має можливість перевірити правильність розрахунків за кожним видом платежу.

Облік операцій за розрахунками з бюджетом наведено у таблиці 13.7.

Таблиця 13.7

Кореспонденція рахунків за розрахунками з бюджетом (рах. № 64)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Нарахований податок на прибуток від звичайної діяльності	81	68-2	981	641/2
2.	Нарахований податок на додану вартість	46	68-1	70	641/1
3.	Нарахований акцизний збір	46	68-3	70	641/3
4.	Вирахуваний із заробітної плати громадян прибутковий податок	70	68-7	66	641/7
5.	Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття – 0,5%	70	68-8	66	641/8
6.	Нарахований податок на прибуток від реалізації цінних паперів	81	68-2	981	641-2
7.	Перерахування податкових платежів (погашення кредиторської заборгованості) до бюджету за відповідними субрахунками	68	51, 52, 90	641	311, 312, 60
8.	Повернення на рахунок підприємства зайвих перерахованих платежів до бюджету	51, 52	68	311, 312	641

13.9. Формування соціальних фондів і облік розрахунків зі страхування (рах. № 65)

Відповідно до статті 5 Закону України збір до державного **обов'язкоого пенсійного страхування сплачується одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці.**

У випадках нестачі у платників збору коштів на оплату праці та сплату збору в повному обсязі видача коштів на оплату праці і сплату збору здійснюється у пропорційних розмірах.

Суми зборів, донараховані під час перевірок органами державної податкової служби і органами державної контрольно-ревізійної служби, і фінансових санкцій перераховуються

до Пенсійного фонду України у повному обсязі без направлення їх на розвиток матеріально-технічної бази цих органів.

Розрахунки зі страхування і визначення кредиторської заборгованості підприємства перед органами соціального страхування і дебіторської заборгованості органів соціального страхування перед підприємством наведено на схемі 13.1.

Дебет	**№ 65 "Розрахунки за страхуванням"**	**Кредит**
За звітний період 1. Перерахування органам соціального страхування 2. Перерахування до Пенсійного фонду 3. Нарахування працюючим підприємства допомоги з тимчасової непрацездатності, з вагітності і пологів 4. Перерахування сум страхових внесків, утриманих із заробітної плати 5. Видача готівкою допомоги за рахунок Пенсійного фонду та ін.		**Сальдо на початок облікового періоду (кредиторська заборгованість підприємства)** **За звітний період** **Нарахування (відрахування):** 1. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування – **32% і 4%** 2. Збір до фонду соціального страхування – **4%** 3. Збір на випадок безробіття – **1,5% і 0,5%** 4. Пені, штрафи за несвоєчасне перерахування до бюджету 5. Страхові внески працюючими за рахунок заробітної плати **1-2%** 6. Відрахування до Пенсійного фонду – **10%** від фіксованого податку підприємців 7. Відрахування до Пенсійного фонду – **1%** від суми операцій з купівлі-продажу валют 8. Відрахування **5%** від вартості реалізованих ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини та дорогоцінного каміння суб'єктів підприємницької діяльності 9. Відрахування **3%** від вартості проданого автомобіля
Сальдо на кінець облікового періоду: **– дебіторська заборгованість органів соціального страхування перед підприємством**		**Сальдо на кінець облікового періоду:** **– кредиторська заборгованість підприємства перед органами соціального страхування**

Схема 13.1. Визначення дебіторської і кредиторської заборгованості на рахунку № 65 "Розрахунки за страхуванням".

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 924 від 27.05.99 р. «Про порядок перерахунку пенсій науковим працівникам державних наукових установ, організацій та науково-педагогічним працівникам державних вищих

навчальних закладів III-IV рівнів акредитації, які вийшли на пенсію до набрання чинності Законом України "Про наукову і науково-технічну діяльність"» Кабінет Міністрів України постановляє:

1. Пенсії вищевказаним науковим працівникам державних наукових установ, організацій та науково-педагогічним працівникам державних вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації, які вийшли на пенсію з посад, передбачених переліком, затвердженим постановою Кабінету України **№ 923 від 27.05.99 р.** до набрання чинності Законом України "Про наукову і науково-технічну діяльність", **перераховуються із середньомісячної заробітної плати за останні 24 місяці роботи** перед зверненням наукового працівника за перерахунком пенсії або із заробітку за період роботи, з якого науковому працівнику було раніше обчислено (перераховано) пенсію, за документами пенсійної справи **з урахуванням таких умов:**

– **перерахунок пенсій**, призначених із заробітку до 01.01.92 р., здійснюється у порядку, встановленому підпунктом "б" пункту 1 постанови Кабміну України № 1357 від 08.12.97 р. "Про коригування заробітку для обчислення розміру пенсій" (Офіційний вісник України, 1997 р., число 50, с. 49);

– **перерахунок пенсій**, призначених з урахуванням заробітку з 1 січня 1992 р., здійснюється у порядку, встановленому пунктом 1 постанови Кабміну України № 1357 від 08.12. 97 р.

2. Розмір перерахованих пенсій не може перевищувати 90% посадового (чинного) окладу з урахуванням надбавки за науковий ступінь або вчене звання.

3. Стаж роботи наукового працівника для перерахування пенсій визначається згідно з постановою Кабміну України № 923 від 27.05.99 р.

4. Перерахунок та виплата пенсій науковим працівникам провадиться після звільнення з роботи. У разі прийняття на роботу або звільнення з роботи пенсіонери зобов'язані в 5-денний термін повідомити про це органи, які призначають пенсії, і подати довідку з місця роботи про дату прийняття на роботу чи звільнення з роботи.

5. Перерахунки пенсій відповідно до цієї постанови провадяться:

– **з 22 червня 1999 р.** науковим працівникам, які мають науковий стаж: чоловіки – 30 років, жінки – 25 років;

– **з 1 січня 2000 р.** – науковим працівникам, які мають науковий стаж: чоловіки – 25 років, жінки – 20 років;

– **з 1 липня 2000 р.** – науковим працівникам, які мають науковий стаж: чоловіки – 20 років, жінки – 15 років.

(До наукового стажу зараховується робота з дати присудження наукового ступеня або присвоєння вченого звання).

Відрахування на обов'язкове соціальне страхування, обов'язкове пенсійне страхування і до Державного фонду сприяння зайнятості населення здійснюються за встановленими законодавством нормами від загального розміру витрат на оплату праці згідно з законодавством.

Відрахування на обов'язкове соціальне страхування і обов'язкове пенсійне страхування не нараховуються на доходи громадян від володіння корпоративними правами (одержаними дивідендами).

Відрахування на додаткове пенсійне страхування і обов'язкове медичне страхування з віднесенням на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) здійснюються згідно з порядком, визначеним законодавством.

Згідно з проектом Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про наукову і науково-технічну діяльність"» **№ 3241-Д від 08.12.99 р.**":

– **пенсія науковим** (науково-педагогічним) **працівникам призначається** за умови звернення за призначенням пенсії та **після звільнення з посади**;

– **після виходу на пенсію** за цим Законом науковий (науково-педагогічний) працівник може бути прийнятий на роботу в наукову установу чи вищий навчальний заклад III-IV рівня акредитації за строковим трудовим договором (контрактом) **зі збереженням пенсії в повному обсязі.**

Облік розрахунків за страхуванням здійснюють на рахунку № 65 "Розрахунки за страхуванням"

Рахунок № 65 "Розрахунки за страхуванням" **має такі субрахунки:**

№ 651 "За пенсійним забезпеченням"
№ 652 "За соціальним страхуванням"
№ 653 "За страхуванням на випадок безробіття"
№ 654 "За індивідуальним страхуванням"
№ 655 "За страхуванням майна".

На субрахунку № 651 "За пенсійним забезпеченням" ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов'язкове державне пенсійне забезпечення.

На субрахунку № 652 "За соціальним страхуванням" ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку № 653 "За страхуванням на випадок безробіття" ведеться облік розрахунків з Державним бюджетом на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку № 654 "За індивідуальним страхуванням" ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та по обов'язковому страхуванню, що встановлюється законодавством.

На субрахунку № 655 "За страхуванням майна" ведеться облік розрахунків за страхуванням майна працівників підприємств. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

Вирахувані із заробітної плати за заявами працюючих суми для перерахування належних з них страхових внесків органам соцстраху:

Дебет рахунка № 66 "Розрахунки з оплати праці"
Кредит рахунка № 65 "Розрахунки за страхуванням" (за відповідними вищепереліченими субрахунками).

На субрахунку № 651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням" **здійснюють такі нарахування:**

– пенсії згідно з Законом України "Про пенсійне забезпечення";
– на санаторно-курортне лікування непрацюючим пенсіонерам;
– щомісячна допомога непрацюючим матерям по догляду за дитиною до досягнення нею віку, визначеного законодавством України;
– щомісячна допомога на дітей від 3 до 6 років;
– допомога на дітей малозабезпеченим родинам;
– витрати на поховання непрацюючих пенсіонерів;
– пенсії, допомога й інші виплати згідно з Законом України "Про статус та соціальний захист громадян, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи".

При перерахуванні коштів до Пенсійного фонду України:

Дебет субрахунка № 651 "За пенсійним забезпеченням"
Кредит субрахунка № 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Усі підприємства щоквартально подають звіти встановленої форми за визначеним терміном у двох примірниках.

Кореспонденція рахунків з обліку відрахувань до Пенсійного фонду наведена у таблиці 13.8.

Таблиця 13.8

Кореспонденція рахунків з обліку відрахувань до Пенсійного фонду (рах. № 65)

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За Планом, що діяв до 01.01.2000 р.		За новим Планом з 01.01.2000 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування – 32% і 4% від об'єкта оподаткування для працюючих інвалідів	03, 15, 16, 20, 23, 26, 43, 44	69-4	15, 82, 91, 23, 92, 93, 94	651
2.	Збір до Пенсійного фонду від сукупного оподатковуваного доходу фізичних осіб – 1% – 5% та відрахування на додаткове пенсійне страхування	70	69-4	66	651
3.	Збір до Пенсійного фонду від торгівлі ювелірними виробами із золота, платини і дорогоцінного каміння – 5% (включається до валових витрат)	44	69-4	92, 93, 94	651
4.	Збір до Пенсійного фонду від юридичних осіб при відчуженні легкових автомобілів – 3% (включається до валових витрат)	44	69-4	92, 93, 94	651
5.	Збір до Пенсійного фонду від суми фіксованого податку – 10%	68	69-4	64	651
6.	Збір до Пенсійного фонду від юридичних і фізичних осіб, які здійснюють операції купівлі-продажу валют, – 1% від суми операцій (включається до валових витрат)	44	69-4	92, 93, 94	651
7.	Надходження страхових сум на рахунок підприємства від органів соціального страхування (заборгованість органів)	51, 52	69	311, 312	651
8.	Перерахування органам соціального страхування (забезпечення)	69	51, 52	651	311, 312
9.	Нарахування працюючим допомоги з тимчасової непрацездатності, вагітності тощо	69-1	70	651	66
10.	Відрахування до Пенсійного фонду для сплати премій та матеріального заохочення	81, 87	69-4	23, 91 та ін.	651
11.	Нараховані штрафи, пені за несвоєчасне перерахування внесків	81	69-4	948	651

Продовження таблиці 13.8

1	2	3	4	5	6
12.	Нараховані штрафи на конкретного винуватця за порушення термінів здавання звітів або їх перекручення	72	69-4	375	71
13.	Перерахована на рахунки в банках підприємства Пенсійним фондом заборгованість	51	69-4	311	651
14.	Перераховані підприємством внески до Пенсійного фонду	69-4	51	651	311
15.	Нарахована допомога працюючим за рахунок Пенсійного фонду	69-4	70	651	661
16.	Видача з каси допомоги за рахунок Пенсійного фонду	69	50	661	30

Нарахована сума збору на державне пенсійне страхування від винагород за підсумками року на витрати виробництва продукції (робіт, послуг) не відноситься. У податковому обліку ця сума збору включається до складу валових витрат.

13.10. Облік розрахунків з учасниками (рах. № 67)

Для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо), використовують **рахунок № 67 "Розрахунки з учасниками", який має такі субрахунки:**

№ 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"

№ 672 "Розрахунки за іншими виплатами".

На кредиті рахунка № 67 "Розрахунки з учасниками" відображається збільшення заборгованості перед засновниками та учасниками товариства, **на дебеті** – її зменшення (погашення), в т.ч. реінвестування доходів тощо.

На субрахунку № 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток Статутного капіталу) за рахунок прибутку або інших передбачених установчими документами джерел.

На субрахунку № 672 "Розрахунки за іншими виплатами" підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

Нарахування дивідендів від участі у підприємстві відбувається за рахунок прибутку поточного року, що залишається у розпорядженні підприємства, або нерозподіленого прибутку минулих років, за рахунок Резервного капіталу (за відсутності або недостатності прибутку для виплати дивідендів, але при наявності зобов'язань, передбачених законодавством або установчими документами).

Аналітичний облік на рахунку № 67 "Розрахунки з учасниками" ведеться за кожним засновником, за винятком обліку з акціонерами–власниками акцій-сертифікатів, виданих на пред'явника.

При нарахуванні дивідендів за акціями працівникам підприємства, зумовлених в установчих документах, а також його засновникам складають бухгалтерський запис:

Дебет рахунка № 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"

Кредит рахунка № 67 "Розрахунки з учасниками".

При сплаті нарахованих дивідендів від участі у підприємстві:

Дебет рахунка № 67 "Розрахунки з учасниками"

Кредит рахунка № 30 "Каса"

Кредит рахунка № 311 "Поточні розрахунки в національній валюті".

Водночас виконуються записи у журналах-ордерах № 1 або № 2.

Кредитове сальдо на рахунку № 67 "Розрахунки з учасниками" відображає суми, належні учасникам товариства.

Дебет **Рах. № 67 "Розрахунки з учасниками"** **Кредит**

Кредит рахунків:	Дебет рахунків:
30 "Каса"	40 "Статутний капітал"
31 "Рахунки в банках"	41 "Пайовий капітал"
37 "Розрахунки з різними дебіторами"	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
40 "Статутний капітал"	
41 "Пайовий капітал"	
46 "Несплачений капітал"	
64 "Розрахунки за податками й платежами"	
70 "Доходи від реалізації"	
71 "Інший операційний дохід"	
73 "Інші фінансові доходи"	
74 "Інші доходи"	

13.11. Розрахунки пластиковими картками

Розвиток електронної техніки дає змогу широко використовувати безготівкові **розрахунки у формі пластикових карток**, що містять зашифровану інформацію, яка дозволяє їх власникам здійснювати платежі та отримувати готівкові кошти.

Пластикова картка являє собою пластинку з нанесеною магнітною смугою або вмонтованою мікросхемою, яка містить ключ до спеціального карткового рахунка в банку. За паперової технології продавець за допомогою спеціального терміналу зчитує інформацію з картки, здійснює **авторизацію** (через особливу лінію зв'язується з процесинговим центром, у якому зберігається докладна інформація про стан рахунка) і виявляє можливість оплати покупки. Докладна інформація про купівлю фіксується на сліпі (відбиток з картки) і направляється до центру платіжної системи або банку. Підпис на сліпі означає наказ переказати кошти за покупку із спеціального карткового рахунка на рахунок продавця.

Держатель картки в електронній системі напряму зв'язується з емітентом через термінал. Замість підпису на рахунку він вводить за допомогою клавіатури секретну комбінацію цифр, що за правильного набору санкціонує дебетування його банківського рахунка.

За економічним змістом **розрізняють кредитові та дебетові картки**.

Кредитові картки пов'язані з відкриттям кредитної лінії у банку, що дає можливість власникам користуватися кредитом при купівлі товарів і отриманні касових позик.

Дебетові картки призначені для одержання готівкових коштів у банківських автоматах або покупки товарів з розрахунком через електронні термінали. Кошти при цьому списуються з Рахунка власника у банку.

Банківські кредитові картки призначені для покупки товарів з використанням банківського кредиту, а також для одержання авансів у готівково-грошовій формі. **Головна особливість цієї картки** – відкриття банком кредитної лінії, яка щоразу використовується автоматично при купівлі товару або одержанні кредиту в грошовій формі. Кредитна лінія діє в межах встановленого банком ліміту. Банківська кредитна картка у деяких системах може використовуватися для пільгової оплати деяких видів послуг (наприклад, телефонних розмов), а також для одержання коштів у банківських автоматах.

Існують індивідуальні та корпоративні картки.

Індивідуальні картки видаються окремим клієнтам банку і можуть бути "стандартними" або "золотими" (призначені

для осіб з високою кредитоспроможністю і передбачають значну кількість пільг для користувачів).

Корпоративна картка видається організації (фірмі), яка на підставі цієї картки може видати індивідуальні картки обраним особам (керівникам або просто цінним співробітникам). Їм відкриваються персональні рахунки, пов'язані з корпоративним картковим рахунком. Відповідальність перед банком за корпоративний рахунок несе організація, а не індивідуальні власники корпоративних карток.

Приватні кредитні картки підприємств торгівлі та послуг. Використання цих карток обмежено визначеною замкненою мережею торгових установ, наприклад, мережею універмагів або системою заправних станцій визначеної компанії. Кредит надає сама компанія, вона ж одержує процент за кредит. Набули поширення банківські приватні картки, за допомогою яких можна здійснювати покупку у визначених магазинах зі скидкою, але випуск карток, видачу кредиту по закупках і розрахунки по оплаті торгових рахунків здійснює Банк – учасник угоди.

Картки для купівлі через термінали у торгових точках також належать до розряду дебетових. Вони прив'язані до чекового або ощадного рахунка власника карток і не передбачають автоматичного надання кредиту. Картка виконує функції банківського чека, але її використання більш надійне, тому що ідентифікація власника провадиться в момент укладення угоди і кошти перераховуються на банківський рахунок торгового підприємства негайно.

Картки для банківських автоматів – це різновид дебетових карток, які дають можливість власникові рахунка в банку одержувати готівкові кошти в межах залишку коштів на рахунку через автоматичне обладнання, встановлене в банках, торгових залах, на вокзалах тощо. При наявності картки гроші можна одержати в будь-який час, у святкові чи вихідні дні. Крім цього, власник картки звільнений від необхідності відвідувати своє відділення банку і може скористатися автоматами, розміщеними в торгових центрах, на вокзалах тощо.

Технологічні особливості пластикових карток – найбільш поширені картки двох видів: з магнітною смугою, із зустрічною мікросхемою.

Картки з магнітною смугою мають на звороті магнітну смугу, де записані дані, необхідні для ідентифікації особи власника картки при її використанні в банківських автоматах та електронних терміналах торгових установ. Якщо картка вставлена у відповідний зчитувальний пристрій, то індивідуальні дані власника передаються по комунікаційних мережах для одержання дозволу на здійснення операції.

Магнітна смуга має декілька доріжок для фіксації необхідних даних у закодованій формі. На одній із доріжок записано персональний ідентифікаційний номер (ПІН), який вводиться власником картки за допомогою спеціальної клавіатури при використанні ним банківських автоматів і терміналів. Набрані цифри порівнюються з ПІН-кодом, записаним на смузі.

У картках із зустрічною мікросхемою охоронцем інформації, яка записується раніше, а потім може поновлюватися в момент здійснення операції, є мікросхема. Це збільшує функціональні можливості картки та підвищує її надійність. На підставі записаних у мікросхемі даних операція в картці може здійснюватися в автономному режимі, тобто без посереднього зв'язку з центральним процесором банківської комп'ютерної системи в момент здійснення операції.

Компанії, які спеціалізуються на обслуговуванні туризму, випускають **картки туризму і розваг** (наприклад, "Америкен експрес", "Дайнерс клаб"), які приймаються сотнями тисяч торгових і сервісних підприємств у всьому світі для оплати товарів та послуг. Вони також надають власникам пільги з бронювання авіаквитків, номерів у готелях, одержання скидок з ціни товару, страхування життя та ін. У цих системах також існують індивідуальні та корпоративні картки.

На схемі 13.2 наведена Заява клієнта пластикової картки; на схемі 13.3 – Зведений звіт для підприємства, власника пластикової картки; на схемі 13.4 – "Престижна картка".

Таким чином, у майбутньому більш перспективною формою безготівкових розрахунків в Україні може стати форма розрахунків пластиковими картками.



Схема 13.2. Зведений звіт для підприємства, власника пластикової картки.

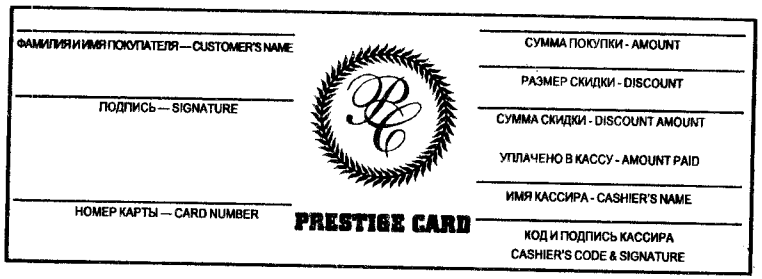


Схема 13.3. "Престижна картка".

Розділ 14. Інтерпретація фінансової звітності підприємств України в системі міжнародних стандартів

Нормативна і законодавча база з фінансової звітності підприємств.

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997. /Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998.
2. Глен А., Велш, Деніел Г. Шорт. Основи фінансового обліку. /Пер. з англ. О.Мінін та О. Ткач. – К.: Основи, 1997.
3. Фінансова звітність за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. – 2-ге вид. пер. – К., 1999.
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16 липня 1999 р.
5. Національні стандарти бухгалтерського обліку:

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 (Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 991/3684 від 21 червня 1999 р.; "Загальні вимоги до фінансової звітності";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 (Наказ Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р.); "Баланс";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 (Наказ Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р.); "Звіт про фінансові результати";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 (Наказ Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р.); "Звіт про рух грошових коштів";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 (Наказ Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р.); "Звіт про власний капітал";

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 (Наказ Міністерства фінансів України № 137 від 28.05.99 р.); "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

14.1. Фінансова звітність підприємств різних країн світу

Фінансова звітність – це сукупність форм звітності, складених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також змінах у його

фінансовому стані за звітний період в установленій формі для прийняття цим користувачем визначених ділових рішень.

Фінансова звітність, яку складають підприємства різних країн світу, має певні відмінності, зумовлені соціальними, економічними та політичними чинниками.

Відмінність у підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

Для забезпечення гармонізації фінансової **звітності 29 червня 1973 р. створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)**. Цю незалежну організацію було засновано на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

КМСБО має за мету досягнення єдності у принципах бухгалтерського обліку, що їх використовують підприємства та інші організації для складання фінансової звітності у різних країнах світу.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку застосовуються як міжнародний базовий підхід країнами, які розробляють також свої власні вимоги до бухгалтерського обліку (країни Центральної Європи, СНД, Китай та ін.).

З 1983 р. членами КМСБО є всі фахові організації бухгалтерів, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Сьогодні вона об'єднує 120 членів і 6 асоційованих членів з 89 країн світу. Діяльністю КМСБО керує Рада, яка обирається на 2,5 роки та включає представників фахових організацій бухгалтерів 13 країн (або груп країн) та 4 представники інших організацій, зацікавлених у фінансовій звітності.

Згідно з Конституцією КМСБО його метою є формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та додержанню їх в усіх країнах.

За 25 років своєї діяльності КМСБО розробив 39 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), з яких сьогодні діють 29. 8 набули чинності у 1999 р., а 1 – у 2000 р. Більша частина чинних МСБО вже переглядалась раніше, що сприяло поліпшенню їхньої якості та поширенню.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах. Їхня концептуальна основа містить виклад концепцій, на яких грунтується фінансова звітність загального призначення. Концептуальна основа розроблена Радою комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

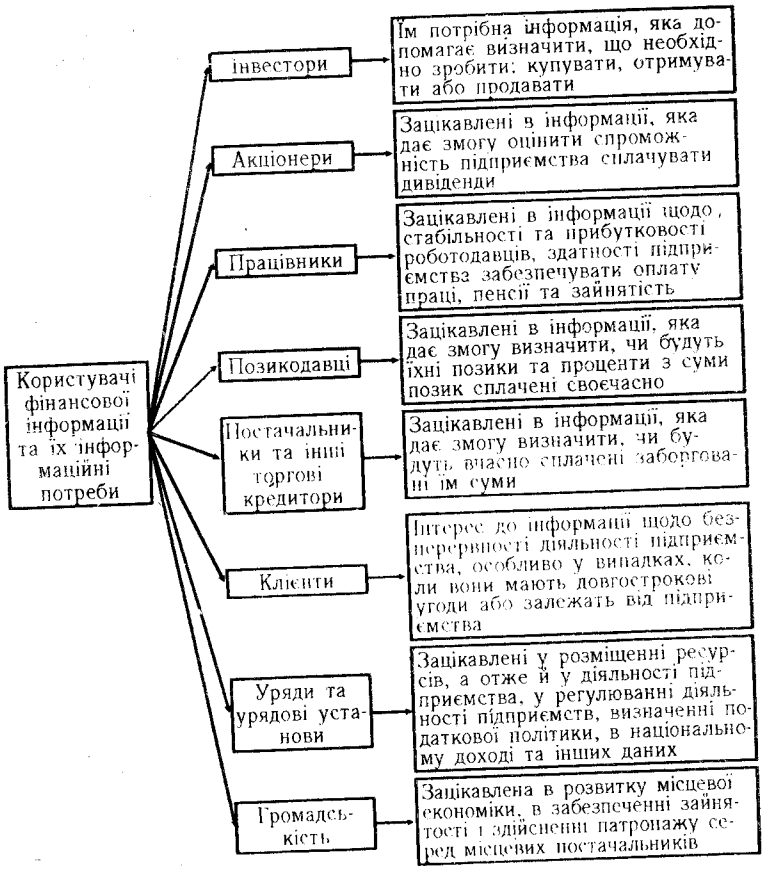


Схема 14.1. Користувачі фінансової інформації та їх інформаційні потреби.

Концептуальна основа МСБО (Framework) містить:

– мету фінансових звітів;

– якісні характеристики інформації, наведеної у фінансових звітах;

– визначення та порядок визначення елементів фінансових звітів;

– концепції збереження капіталу.

Концептуальна основа не входить до складу МСБО. Подальше вдосконалення стандартів сприяє узгодженню МСБО з Концептуальною основою.

Нині **Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку використовуються:**

– **як основа національних вимог** до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;

– **як міжнародний базовий підхід тими країнами,** що розробляють свої власні вимоги.

Більша частина положень національних стандартів провідних розвинених країн (США, Великобританії, Канади, Німеччини, Японії) має автономні стандарти, що збігаються з МСБО.

МСБО є відправною точкою для багатьох країн, що розвиваються, які створюють національні стандарти (Китай та інші країни Азії, Центральної Європи, СНД);

– **фондовими біржами та регулюючими органами,** які вимагають або дають змогу іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСБО.

Міжнародні стандарти прийняті багатьма фондовими біржами, в тому числі Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконгівською, Цюріською. На деяких фондових біржах (Нью-Йорківській та ін.) дозволяється подання фінансової звітності згідно з МСБО, але вимагається також її узгодження з місцевими стандартами.

Комітет міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку і Міжнародна організація комісій з цінних паперів досягли згоди, за якою мав бути розроблений пакет основоположних міжнародних стандартів (у 1998 р.), які є обов'язковими для учасників усіх фондових ринків світу;

– **національними органами, такими як Європейська комісія.**

Європейська комісія підтримала Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та оголосила політику, згідно з якою компанії країн – членів Європейської комісії, можуть складати консолідовану фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку;

– **Світовим банком,** який вимагає від позичальників подання фінансової звітності згідно з Міжнародними стандартами з бухгалтерського обліку;

– **дедалі більшою кількістю підприємств.**

Програма реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності в Росії затверджена постановою уряду Російської Федерації № 283 від 6.03.1998 р.

Практика свідчить, що прийняття та використання МСБО забезпечує:

– **зменшення ризику** для кредиторів та інвесторів;

– **зменшення витрат** кожної країни на розробку власних стандартів;

– **поглиблення** міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;

– **однозначне розуміння фінансових звітів** та зростання довіри до її показників в усьому світі.

Принципи та термінологія, що використовуються в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, **орієнтовані передусім на недержавні комерційні підприємства (приватний сектор).** Через це державні підприємства та неприбуткові організації, які бажають застосовувати МСБО, за необхідності можуть змінювати назви окремих звітів та опис певних статей, а також подавати додаткові компоненти фінансових звітів. Так, неприбуткові організації досить часто замість назви "Баланс" використовують назву "Звіт про активи, зобов'язання та залишок коштів", а замість назви "Звіт про прибутки та збитки" – "Звіт про доходи та витрати".

З метою гармонізації фінансової звітності підприємств і організацій Комітет державного сектора Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) у липні 1998 р. видав **Проект керівництва для фінансової звітності державного сектора (Quideline for Qovernmental Financial Reporting). У ньому передбачені 4 (чотири) бази обліку в державному секторі:**

1) касова (на основі грошових потоків);
2) модифікована касова;
3) нарахування;
4) модифіковане нарахування.

На схемі 14.2 наведено суб'єкти та об'єкти гармонізації бухгалтерського обліку.

Дослідження Комітету державного сектора Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) свідчать, що більша частина Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) може бути застосована організаціями державного сектора, які ведуть облік на основі нарахування, а значна кількість стандартів відповідає умовам обліку на основі модифікованого нарахування. Незначна частина МСБО може бути використана організаціями, облік діяльності яких ведеться на касовій (або модифікованій касовій) основі. Тому **бюджетні та інші державні установи,** звітність яких традиційно грунтується на касовому методі обліку, **не застосовують Міжнародні стандарти** бухгалтерського обліку.

Керівництво для фінансової звітності державного сектора буде платформою для розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Таким чином, **існують два напрями гармонізації фінансового обліку та звітності.**

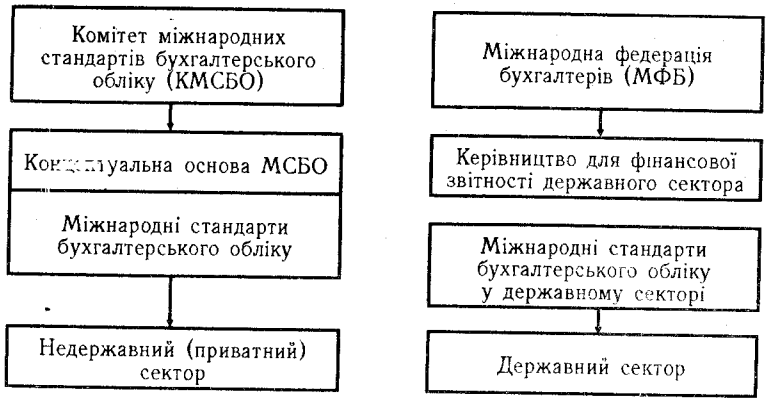


Схема 14.2. Суб'єкти та об'єкти гармонізації бухгалтерського обліку.

Фінансові звіти загального призначення – це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб.

До користувачів фінансових звітів належать існуючі та потенційні інвестори, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи та громадськість.

Органи державного управління тепер стали одним з користувачів, а не органом, який постійно диктував свої вимоги, змінюючи їх на потребу податкового законодавства. Державним органам управління необхідна інформація про фінансову звітність для формування макроекономічних показників – своєчасність і повнота сплати податків; визначення національного доходу і розподіл ресурсів тощо.

14.2. Фінансові звіти – складова частина фінансової звітності

Фінансові звіти є складовою частиною фінансової звітності. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 (П/С/БО1) **фінансова звітність визначена як бухгалтерська звітність**, що відображає фінансовий стан підприємства і результати його діяльності за звітний період. Метою такої звітності є забезпечення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, яким необхідна фінансова інформація для прийняття економічних рішень (схема 5.2).

Елементами фінансової звітності (основні статті, що відбиваються у фінансових звітах) є:

1. Виручка – надходження чистих активів або погашення зобов'язань шляхом реалізації товарів або послуг, що складають основні операції підприємства (продаж товарів за готівку або в кредит).

2. Витрати – відтік або використання активів, або виникнення зобов'язань у зв'язку з доставкою товарів або послуг, чи з іншою діяльністю, що складає основні операції підприємства (заробітна плата працівників, сплачується готівкою або повинна бути сплачена).

3. Прибутки – збільшення чистих активів від випадкових і неосновних операцій та інших видів діяльності, за винятком доходів або інвестицій з власників (продаж ділянки землі за ціну, більшу ціни придбання).

4. Збитки – зменшення чистих активів від випадкових або побічних операцій та інших подій, за винятком видатків або розподілень власникам (продаж ділянки землі за ціну, меншу ціни придбання).

Бухгалтерський баланс

5. Активи – можливі майбутні економічні вигоди, отримані підприємством внаслідок минулих операцій (земля, будівлі, обладнання, патенти).

6. Зобов'язання – можливі майбутні втрати економічних вигод внаслідок минулих операцій; включають передачу активів або послуг (кредит, належний банку, податки належні, але ще не сплачені, невиплачена заробітна плата).

7. Капітал власників – остаточні проценти власників після сплати всіх боргів (тобто **Активи – Зобов'язання = Капітал власників**) (це невипущені акції плюс нерозподілені прибутки).

Якщо одній компанії належить контрольний пакет акцій іншої компанії (внаслідок придбання **більше 50% акцій** з правом голосу цієї компанії), їх фінансові звіти зводяться воєдино. **Процес зведення називають консолідацією.** Кожна з цих двох компаній є окремою юридичною особою (підприємством), яка має власну систему обліку і складає незалежні фінансові звіти. Однак через специфічні взаємовідносини **для цілей фінансової звітності їх розглядають як єдину економічну одиницю**. З цієї причини **головна компанія (якій належать більше 50% звичайних акцій з правом голосу іншої компанії) мусить також складати зведені фінансові звіти**. Окремі фінансові звіти головної компанії та кожної з дочірніх компаній зводяться головною компанією у загальні або консолідовані фінансові звіти.

Зведені фінансові звіти – це фактично звіти щодо економічної одиниці в цілому. Кожний з трьох обов'язкових фінансових звітів – **"Бухгалтерський баланс", "Звіт про прибутки та збитки" і "Звіт про зміни у фінансовому стані" – готується у зведеному вигляді головною компанією.**

Взаємовідносини типу "головна компанія" – "дочірня компанія" надають багато операційних, економічних та юридичних переваг. Тому майже всі великі і багато середніх корпорацій тримають контрольні пакети кількох інших корпорацій.

Зведені фінансові звіти **складають лише в тих випадках, коли задовольняються дві основні вимоги:** можливість контролю за дочірнім підприємством та економічна сумісність.

Економічна сумісність означає, що діяльність дочірньої компанії пов'язана з діяльністю головної компанії або доповнює її. Діяльність компанії, наприклад, виробника автомобілів, економічно сумісна з діяльністю компанії – виробника автомобільних свічок запалення. І навпаки, оскільки підприємство – виробник і банк – не задовольняють вимогу сумісності, їхні фінансові звіти не зводяться.

Зведені звіти не складають, коли:

а) головна компанія не має можливості контролю (керування) за діяльністю дочірньої компанії;

б) діяльність головної і дочірньої компаній економічно несумісна. У таких випадках придбані акції відображають у бухгалтерському балансі головної компанії як довгострокові активи, а саме як "Інвестиції у неконсолідоване дочірнє підприємство" за методом обліку за вартістю капіталу.

Консолідація фінансових звітів впливає тільки на звітність головної компанії з фінансових результатів діяльності власне головної компанії та її дочірніх підприємств. Облік і звітність дочірніх підприємств не зазнають ніякого впливу через консолідацію фінансової звітності. Той факт, що головній компанії належить контрольний пакет акцій підприємства, ніяк не впливає на облік всього підприємства. На кінець кожного облікового періоду дочірня компанія складає свої власні фінансові звіти. Головна компанія також веде облік власних операцій у звичайному порядку і складає фінансові звіти на кінець кожного облікового періоду.

При здійсненні консолідації фінансові звіти головної і дочірніх компаній складають у звичайному порядку, а потім зводять (консолідують) на постатейній основі. Отже, **консолідація фінансової звітності не впливає на облік операцій ані головної, ані дочірньої компаній.**

Фінансові звіти мають за мету забезпечити загальні інформаційні потреби широкого кола користувачів. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку поширюються на такі фінансові звіти будь-яких комерційних, промислових або виробничих підприємств, незалежно від їхньої форми власності.

Відповідальність за складання фінансових звітів та відповідне розкриття інформації лежить на керівництві підприємства.

Підприємством, що звітує, є підприємство, яке має користувачів, котрі використовують фінансові звіти як основне джерело фінансової інформації про це підприємство – **для прийняття ними економічних рішень.**

Фінансові звіти також демонструють результати управління, здійснюваного керівництвом, або підзвітність керівництва за довірені йому ресурси. Економічні рішення в цьому випадку можуть стосуватися продажу або збереження інвестицій в підприємство нового призначення або заміни керівництва.

Користувачі фінансових звітів для прийняття економічних рішень хочуть оцінювати здатність підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, бути впевненими в їх генеруванні: спроможність виплачувати заробітну плату або розраховуватися з постачальниками, своєчасно сплачувати проценти, позики або дивіденди. Інформація, сфокусована на фінансовому стані, результатах діяльності та змінах у фінансовому стані, дає таку змогу.

Дані про ліквідність та платоспроможність підприємства є корисними для прогнозування спроможності вчасно виконувати свої фінансові зобов'язання та ін.

Складові частини фінансових звітів взаємопов'язані, оскільки вони відображають різні аспекти одних і тих же операцій або інших подій, і, незважаючи на те, що кожний звіт надає інформацію, яка відрізняється від інших, жоден з них не може мати тільки одну мету або надавати всю інформацію, необхідну для певних потреб користувачів. Наприклад, звіт про прибутки та збитки надає неповну картину результатів діяльності підприємства, якщо від розглядається окремо від балансу або Звіту про зміни у фінансовому стані.

Фінансові звіти не включають такі документи, як Звіт директорів, звіти голови, дискусії та аналіз керівництва й аналітичні документи, які можуть входити до річного звіту. Цей, так званий **управлінський (виробничий, аналітичний, допоміжний) бухгалтерський облік має забезпечити** синтетичний і аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей, готової продукції, розрахунків, витрат.

Повний набір фінансових звітів, як правило, містить баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни у фінансовому

стані підприємства (який може складатися у різних формах, наприклад у вигляді звіту про рух грошових коштів або ж фондів), примітки та інші звіти і пояснювальний матеріал, що визначаються як складова частина фінансових звітів. Вони також можуть містити додаткові таблиці та інформацію, що базується на таких звітах або випливає з них і має вивчатися разом з такими звітами. **Як правило, фінансові звіти** є доступними, **публікуються один раз на рік і підлягають аудиторській перевірці з наданням відповідного звіту**. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку поширюються на такі фінансові звіти будь-яких комерційних, промислових або виробничих підприємств.

Фінансові звіти складаються багатьма підприємствами і надаються зовнішнім користувачам у багатьох країнах світу. І хоча такі звіти можуть виглядати однаково, вони **відрізняються один від одного, оскільки кожна країна має свої соціальні, економічні та законодавчі особливості**. Крім того, при встановленні національних вимог беруться до уваги потреби різних користувачів фінансових звітів.

Користувачами фінансових звітів є існуючі та потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи і громадськість (схема 14.1). Вони використовують фінансові звіти для задоволення певних різноманітних потреб у фінансовій інформації.

За складання і подання фінансових звітів підприємства відповідальність в першу чергу несе його керівництво, яке також зацікавлене в інформації, яку містять фінансові звіти, незважаючи на те, що воно має доступ до додаткової управлінської та фінансової інформації.

Звичайно, фінансові звіти неспроможні задовольнити всі потреби користувачів, але існує чимало потреб, які є спільними для всіх користувачів інформації. Це можна пояснити тим, що інвестори є постачальниками венчурного капіталу підприємства і надання фінансових звітів відповідає їхнім потребам, як більшості потреб інших користувачів фінансових звітів.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в елементи фінансових звітів. **Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, є активи, зобов'язання та власний капітал** (схема 14.3). Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в звіті про прибутки та збитки, є доходи та витрати (схема 14.4).

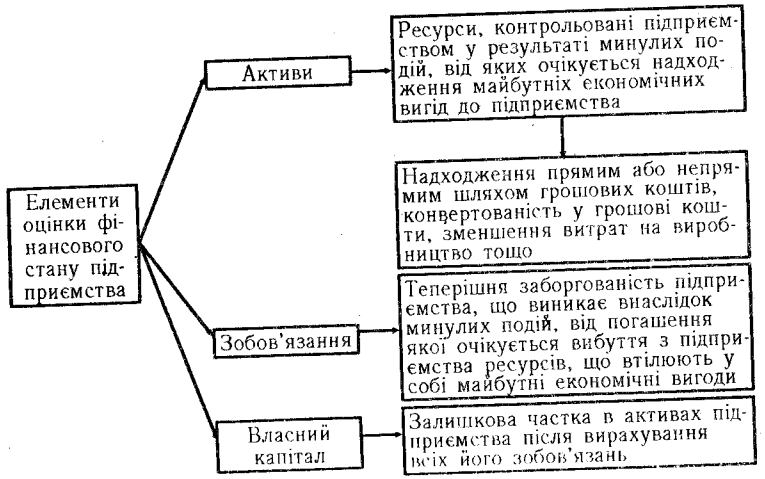


Схема 14.3. Елементи, безпосередньо пов'язані з визначенням (оцінкою) фінансового стану в балансі підприємства.

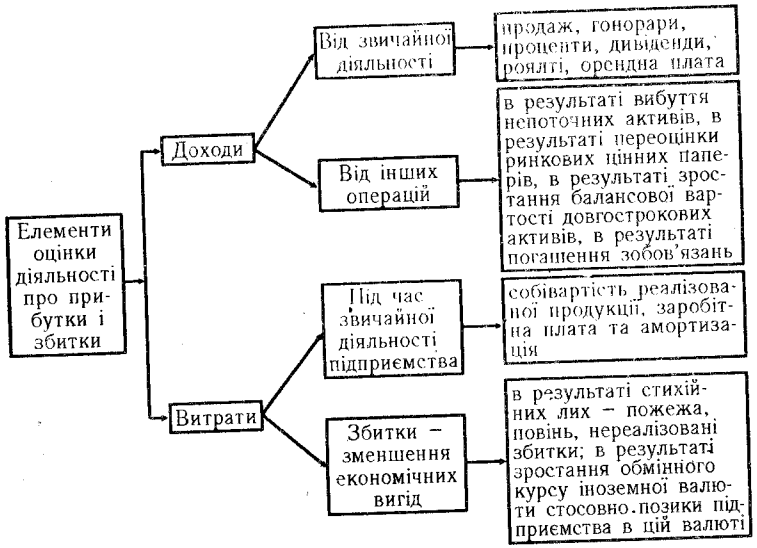


Схема 14.4. Елементи, безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в звіті про прибутки і збитки.

В активі балансу – ресурсі, що контролюється підприємством, очікується надходження майбутніх економічних вигід до підприємства.

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, можуть надходити до підприємства різними шляхами, наприклад:

а) обміну на інші активи;

б) використання для погашення заборгованості;

в) використання окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів чи наданні послуг, призначених для реалізації підприємством;

г) розподілення між власниками підприємства.

Активи, що мають матеріальну форму, наприклад основні засоби, **не є суттєвою формою для існування активу. Авторські права та патенти є активами, якщо від них очікується збільшення економічної вигоди;** орендоване майно є активом, якщо підприємство контролює вигоди. Здатність підприємства контролювати вигоди як правило визначається юридичними правами.

Підприємства як правило отримують активи шляхом їх придбання або виробництва, проте й інші операції також генерують активи. Наприклад, майно, яке підприємство одержало від держави як частину програми на підтримку економічного розвитку певного регіону або розвідування корисних копалин. Визначенню активів можуть відповідати об'єкти, передані підприємству безкоштовно.

Зобов'язання – обов'язок чи відповідальність – полягає в тому, що підприємство має теперішню заборгованість. Зобов'язання можуть набрати юридичної сили внаслідок контрактних зобов'язань або статутних вимог.

Зобов'язання також виникають в результаті повсякденної ділової практики: наприклад, підприємство вирішує змінити свою політику і виправити недоліки своєї продукції, що виявилися після закінчення гарантійного строку. У такому випадку суми очікуваних витрат відносно вже реалізованих товарів вважатимуться зобов'язанням.

Погашення теперішнього зобов'язання може здійснюватися різними способами, шляхом:

а) надання послуг;

б) заміни даного зобов'язання іншим зобов'язанням;

в) передачі інших активів;

г) сплати грошових коштів.

Таким чином, **погашення існуючого зобов'язання означає, що підприємство віддає ресурси, які втілюють економічні вигоди, з метою задоволення претензій іншої сторони.**

Існують також майбутні зобов'язання, які виникають тільки тоді, коли актив отримано або коли підприємство укладає невідмовну угоду про придбання активу, а це означає, що економічні наслідки невиконання зобов'язання, наприклад, у зв'язку зі штрафними санкціями на користь іншої сторони, не дадуть підприємству можливості уникнути вибуття своїх ресурсів.

Зобов'язання виникають також в результаті минулих операцій чи подій, наприклад придбання товарів, отримання послуг, що призводить до виникнення кредиторської заборгованості, а одержання позики банку призводить до зобов'язання повернути її та інші зобов'язання.

Власний капітал, що є залишковою часткою в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань у балансі, **може бути поділений на підкласи. Наприклад,** в акціонерному товаристві з часткою власності у підприємстві акціонери мають різні права на отримання дивідендів або на виплату капіталу, тому власний капітал **поділяється на підкласи, такі як: кошти, внесені акціонерами; нерозподілений прибуток; резерви**, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку, **та резерви**, які відображають коригування збереження капіталу, тощо. Можуть створюватися й інші резерви – у вигляді додаткового захисту підприємства та його кредитів від впливу збитків тощо.

У балансі власний капітал відображається за сумою, яка залежить від оцінки активів та зобов'язань. Сукупна сума власного капіталу як правило не відповідає сукупній ринковій вартості акцій підприємства, або сумі, яку можна отримати шляхом продажу чистих активів підприємства частинами або загалом.

Оцінка діяльності підприємства визначається в звіті "Про прибутки і збитки" такими елементами, як "доходи" та "витрати".

Елемент "доходи" включає доході від звичайної діяльності і прибуток від інших операцій, також дохід може виникати в результаті погашення зобов'язань. Так, підприємство для погашення зобов'язання за отриману позику може надати товари або послуги позикодавцю.

Елемент "витрати" включає витрати та збитки, які виникають під час звичайної діяльності підприємства. Збитки означають зменшення економічних вигід і, таким чином, за своєю суттю не відрізняються від інших витрат. Тому вони не розглядаються в даній концептуальній основі як окремий елемент.

До збільшення або зменшення власного капіталу призводять переоцінка або перерахунок активів та зобов'язань. Незважаючи на те, що це збільшення або зменшення відповідає визначенню доходу та витрат, воно не входить до складу звіту

про прибутки і збитки згідно з певними концепціями збереження капіталу. Ці дані входять до складу власного капіталу як коригування збереження капіталу або як резерви переоцінки.

Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним Комітетом статистики України.

Форми фінансової звітності бюджетних установ, органів Державного казначейства України з виконання бюджетів усіх рівнів і кошторисів видатків та порядок їх заповнення встановлюються Державним казначейством України.

Консолідована та зведена фінансова звітність (ст. 12)

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, **складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.**

Зазначені вище органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу.

Інші звіти (звернення Ради директорів до акціонерів, Звіт керівництва компанії, Звіт аудитора тощо), які включені до звітності підприємства, не є фінансовою звітністю.

Новий склад звітності повністю відповідає вимогам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. На схемі 14.5 наведені зміни у складі звітності підприємств; на схемі 14.6 наведена інтерпретація фінансової звітності в системі міжнародних стандартів.

Звітний період (ст. 13)

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

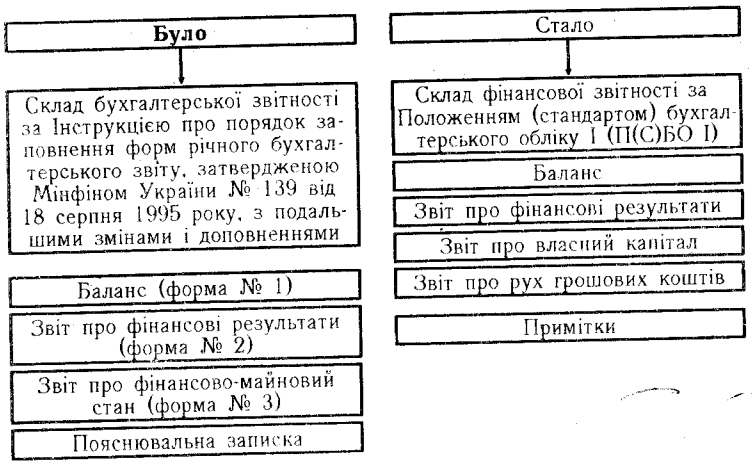


Схема 14.5. Зміни у складі звітності підприємств.

Перший звітний період новоствореного підприємства становить **менше 12 місяців, але не більше 15 місяців.**

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу.

Подання та оприлюднення фінансової звітності (ст. 14)

Квартальну та річну фінансову звітність підприємства зобов'язані подавати органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом.

Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Фінансова звітність підприємства не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Відкриті акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігацій, банки, дочірні підприємства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи

зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **№ 996-IV від 16 липня 1999 р.** встановив правові засади складання фінансової звітності в Україні **(набрав чинності з 1 січня 2000 року)**.

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) **включає стандарти 1–5**.

На схемі 14.6 наведена інтерпретація Балансу в системі міжнародних стандартів.

НАЦІОНАЛЬНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

АКТИВ	Код
I. ОСНОВНІ ЗАСОБИ ТА ІНШІ ПОЗАОБОРОТНІ АКТИВИ	
Основні засоби:	
залишкова вартість	10
знос (02)	11
первісна вартість (01)	12
Нематеріальні активи:	
залишкова вартість	20
знос (02)	21
первісна вартість (04)	22
Незавершені капітальні вкладення (33, 35, 61)	30
Устаткування (07)	35
Довгострокові фінансові вкладення (58)	40
Майно в оренді (11)	50
Інші позаоборотні активи	60
Всього по розділу I	**70**

Balance sheet
Non-current assets
Необоротні активи:
Майно, машини і обладнання
Нематеріальні активи:
Незавершене будівництво
Довготермінові інвестиції
Інші довготермінові активи
Поточні активи
Інші дебітори

II. ЗАПАСИ І ЗАТРАТИ	
Виробничі запаси (05, 06, 08, 10)	80
Тварини на вирощуванні і відгодівлі (09)	90
Малоцінні і швидкозношувані предмети:	
залишкова вартість	100
знос (13)	101
первісна вартість (12)	102
Незавершене виробництво (03, 20, 21, 23, 29, 30, 3)	110
Витрати майбутніх періодів (31)	120
Готова продукція (40)	130
Товари:	
Купівельна вартість (41)	140
товарні надбавки (42)	141
продажна вартість (41)	142
Всього по розділу II	**150**
III. ГРОШОВІ КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ	
Товари відвантажені, не сплачені в строк (45)	160
Розрахунки з дебіторами:	
за товари, роботи і послуги, строк сплати	170
за товари, роботи і послуги, не сплачені	180
по векселях одержаних (59)	190
з податкових розрахунків (67)	195
з бюджетом (68)	200
з персоналом за іншими операціями (73)	210
по авансах виданих (61)	220
з учасниками (75)	225
з дочірніми підприємствами (78)	230
з іншими дебіторами (63, 70, 71, 72, 73, 76, 84)	240
Короткострокові фінансові вкладення (58)	250
Грошові кошти:	
Каса (50)	260
Розрахунковий рахунок (51)	270
Валютний рахунок (52)	280
Інші грошові кошти (54, 55, 56)	290
Використання позикових коштів (82)	300
Інші оборотні активи	310
Всього по розділу III	**320**
Баланс (сума рядків 070, 150, 320)	**330**

Запаси

Видатки, оплачені авансом і нарахований дохід

Рахунки до отримання

Векселі отримані

Інші дебітори

Короткотермінові інвестиції

Ліквідні активи

ПАСИВ	Код
I. ДЖЕРЕЛА ВЛАСНИХ ТА ПРИРІВНЕНИХ ДО НИХ КОШТІВ	
Статутний фонд (капітал) (85)	400
Додатковий капітал (88)	405
Резервний фонд (88)	410
Фінансування капітальних вкладень (93, 94)	420
Розрахунки за майно (76)	425
Спеціальні фонди і цільове фінансування (87 88)	430
Амортизаційний фонд на повне відновлення	440
Відстрочена податкова заборгованість (95)	450
Доходи майбутніх періодів (83)	455
Резерви наступних витрат і платежів (89)	460
Реструктуризовний борг (60)	465
Нерозподілений прибуток минулих років (98)	470
Заборгованість за майно в оренді (99)	475
Прибуток:	
Нерозподілений звітного року (80)	480
Використаний у звітному році (81)	481
Звітного року (80)	482
Збитки:	
минулих років (98)	485
звітного року (80)	490
Всього по розділу I	**495**
II. ДОВГОСТРОКОВІ ПАСИВИ	
Кредити банків (92)	500
Позикові кошти (95)	510
Інші довгострокові пасиви	520
Всього по розділу II	
III. РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ КОРОТКОСТРОКОВІ ПАСИВИ	
Кредит банків (90)	600
Позикові кошти (95)	610
Кредити та позики, що не погашені в строк	620

Поточні зобов'язання

Короткотермінові позики

Дивіденди

Інші кредитори

Резерви, передбачені законом

Забезпечення охорони праці

Забезпечення майбутніх видатків і платежів

Відкладені прибутки

Довготермінові зобов'язання

Забезпечення капітальних ремонтів

Акціонерний капітал

Вкладений капітал

Нерозподілений прибуток

Поточні зобов'язання

Короткотермінові позики

Розрахунки з кредиторами:	
за товари, роботи і послуги, строк сплати	630
за товари, роботи і послуги, не сплачені в строк	640
по векселях виданих (66)	650
по авансах одержаних (61)	660
з податкових розрахунків (67)	665
з бюджетом (68)	670
по позабюджетних платежах (65)	680
по страхуванню (69)	690
по сплаті праці (70)	700
з дочірніми підприємствами (78)	710
з учасниками (75)	715
з іншими кредиторами (71, 76)	720
Позики для працівників (97)	730
Інші короткострокові пасиви	740
Всього по розділу III	**750**
БАЛАНС (сума рядків 495, 530, 750)	**760**

Рахунки до сплати

Рахунки до сплати

Нараховані видатки

Інші кредитори

Схема 14.6. Інтерпретація балансу в системі міжнародних стандартів.

Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 1–5

(Наказ Міністерства фінансів України **№ 87 від 31 березня 1999 р.**, зареєстровано в Міністерстві юстиції України **від 21 червня 1999 р. за № 391/3684**).

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України **№ 1706 від 28 жовтня 1998 р.**

1. Затверджено схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України такі **Положення (стандарти) бухгалтерського обліку**:

1) "Загальні вимоги до фінансової звітності";
2) "Баланс";
3) "Звіт про фінансові результати";
4) "Звіт про рух грошових коштів";
5) "Звіт про власний капітал".

2. Вказані Положення **(стандарти) 1–5 застосовуються** для складання бухгалтерської звітності за операціями, що відбуваються **з 2000 року**. Пункти 39–45 Положення (стандарту) 3 "Звіт про фінансові результати" застосовуються для заповнення відповідного розділу показників за період, в якому

набуває чинності Положення (стандарт) 24 "Прибуток на акцію".

3. Інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить вищенаведеним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 1

"ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ"

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

2. Норми цього Положення (стандарту) слід застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності.

3. Терміни, що використовуються у цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

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

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

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

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про фінансові результати – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і витрати грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

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.

Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан і результат діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Примітки до фінансових звітів – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обгрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

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

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

Стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Положенням (стандартом).

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Мета фінансової звітності

4. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

5. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

6. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

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

7. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Склад та елементи фінансової звітності

8. Фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звітів.

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

10. Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена.

11. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

Звітний період

12. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

13. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Якісні характеристики фінансової звітності

14. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

15. 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.

16. Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

17. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

– фінансові звіти підприємства за різні періоди;
– фінансові звіти різних підприємств.

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

Принципи підготовки фінансової звітності

18. Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

– **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;

– **безперервності діяльності**, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

– **періодичності**, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

– **історичної (фактичної) собівартості**, що визначає пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

– **нарахування та відповідності доходів і витрат**, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

– **повного висвітлення**, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

– **послідовності**, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обгрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

– **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;

– **переваги змісту над формою**, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

– **єдиного грошового вимірника**, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Розкриття інформації у фінансовій звітності

19. Для того щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

– підприємство;
– дату звітності та звітний період;
– валюту звітності та одиницю її виміру;
– відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду;
– облікову політику підприємства та її зміни;
– консолідацію фінансових звітів;
– припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
– обмеження щодо володіння активами;
– участь у спільних підприємствах;
– виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
– переоцінку статей фінансових звітів;
– іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

20. Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

– назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
– короткий опис основної діяльності підприємства;

– назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
– середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

21. Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого цим Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

22. У фінансовій звітності мають бути вказані валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

23. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

23.1. Принципів оцінки статей звітності.

23.2. Методів обліку щодо окремих статей звітності.

24. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

25. У примітках до фінансових звітів слід розкривати:

25.1. Облікову політику підприємства.

25.2. Інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами).

25.3. Інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 2

"БАЛАНС"

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі підприємств) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого балансу визначаються окремим положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), **мають таке значення:**

Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

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

Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Пов'язані сторони – підприємства, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

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

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Необоротні активи – всі активи, що є оборотними.

Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

5. Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

6. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

7. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

8. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

9. Форма балансу є додатком до цього Положення (стандарту). Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма балансу.

Визнання статей балансу

10. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

11. Витрати на придбання та створення активу, які, відповідно до пункту 10 цього Положення (стандарту), не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

12. Зобов'язання відображається у балансі, його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

13. Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Зміст статей балансу

14. У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними положеннями (стандартами). У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума зносу. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу.

15. У статті "Незавершене будівництво" показується вартість незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва.

16. У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями (стандартами). У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів.

У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

17. У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) обліковуються методом участі в капіталі.

18. У статті "Довгострокова дебіторська заборгованість" показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

19. У статті "Відстрочені податкові активи" відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

20. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Необоротні активи".

21. У статті "Виробничі запаси" показується вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

22. У статті "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" відображається вартість: дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кролів, дорослих тварин, вибракуваних з основного стада для реалізації, та молодняку тварин.

23. У статті "Незавершене виробництво" показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги).

24. У статті "Готова продукція" показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

25. У статті "Товари" показується вартість товарів, які придбані підприємствами для наступного продажу.

26. У статті "Векселі одержані" показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

27. У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

28. У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

29. У статті "Дебіторська заборгованість за виданими авансами" показується сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

30. У статті "Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів" показується сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню.

31. У статті "Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків" показується заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.

32. У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

33. У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

34. У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи.

35. У статті "Інші оборотні активи" відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Оборотні активи".

36. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

37. У статті "Статутний капітал" наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

38. У статті "Пайовий капітал" наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, передбачена установчими документами.

39. У статті "Додатковий вкладений капітал" акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

40. У статті "Інший додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

41. У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

42. У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається або сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

43. У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

44. У статті "Вилучений капітал" господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

45. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету, та інших.

46. У статті "Довгострокові кредити банків" показується сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

47. У статті "Інші довгострокові фінансові зобов'язання" наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

48. У статті "Відстрочені податкові зобов'язання" показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

49. У статті "Інші довгострокові зобов'язання" показується сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу "Довгострокові зобов'язання".

50. У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

51. У статті "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" показується сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

52. У статті "Векселі видані" показується сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів.

53. У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" показується сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями).

54. У статті "Поточні зобов'язання за одержаними авансами" відображається сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг).

55. У статті "Поточні зобов'язання з розрахунків з бюджетом" показується заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

56. У статті "Поточні зобов'язання з позабюджетних платежів" показується заборгованість за внесками до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством.

57. У статті "Поточні зобов'язання зі страхування" відображається сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

58. У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням Статутного капіталу.

59. У статті "Поточні зобов'язання з внутрішніх розрахунків" відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків.

60. У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання".

61. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Оцінка та розкриття статей балансу

62. Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до звітності здійснюються згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2
(Наказ Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р.)

		Коди
	Дата (рік, місяць, число)	01
Підприємство АТ "Хліб"	за ЄДРПОУ	
Територія	за КОАТУУ	
Форма власності	за КФВ	
Орган державного управління	за СПОДУ	
Галузь	за ЗКГНГ	
Вид економічної діяльності	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума	

Адреса _____

Довідка.

ЄДРПОУ – Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України.

КОАТУУ – Класифікація органів адміністративно-територіального управління України.

КВФ – Класифікація форм власності.

СПОДУ – Система призначень органів державного управління.

ЗКГНГ – Загальний класифікатор галузей народного господарства.

КВЕД – Класифікація видів економічної діяльності.

ДКУД –Державний класифікатор уніфікованого документа.

Баланс
за *I квартал* **2000 р.**

Форма № 1 **код за ДКУД** 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
Залишкова вартість	010		
Первісна вартість (12)	011		
Знос (133)	012		
Незавершене будівництво (15, 35)	020	29,0	29,0
Основні засоби:			
Залишкова вартість	030	6892,8	6927,5
Первісна вартість (10, 11)	031	9716,3	10163,0
Знос* (131)	032	2823,5	3235,5
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Відстрочені податкові активи	060		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080	6804,4	6793,0
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси (20)	100	552,3	751,6
тварини на вирощуванні та відгодівлі (21)	110		
незавершене виробництво (23)	120	117,4	163,5
готова продукція (26)	130	9,0	8,3
Товари (28)	140	80,0	69,7
Векселі одержані (34)	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість (36)	160		134,1
первісна вартість	161		

Продовження форми № 1

1	2	3	4
резерв сумнівних боргів (36)	162	364,0	52,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом (64)	170	422,4	200,9
за виданими авансами (371)	180		
з нарахованих доходів (373)	190		
із внутрішніх розрахунків (372)	200	62,0	34,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	1,4	1,8
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті (30, 311)	230	49,6	78,7
в іноземній валюті (312)	240	7,9	–
Інші оборотні активи (313, 33)	250		
Усього за розділом II	260	1666,0	1562,6
III. Витрати майбутніх періодів	270	5,7	8,9
Баланс	280	8476,1	8364,5

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал (40)	300	597,4	597,4
Пайовий капітал (41)	310		
Додатковий вкладений капітал (422)	320	4625,1	4954,7
Інший додатковий капітал (425)	330		
Резервний капітал (43)	340	88,8	36,4
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (44)	350		
Неоплачений капітал (46)	360	( )	( )
Вилучений капітал (45)	370	( )	( )
Усього за розділом I	380	5311,3	5588,5
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу (471)	400		
Інші забезпечення (472, 473, 474)	410		
Цільове фінансування (48)	420		

Закінчення форми № 1

1	2	3	4
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків (50)	440		
Довгострокові фінансові зобов'язання (51, 52, 53)	450		
Відстрочені податкові зобов'язання (54)	460		
Інші довгострокові зобов'язання (55)	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків (60)	500	150,0	180,0
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (61)	510	180,0	
Векселі видані (62)	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги (63)	530	2300,0	1639,7
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів (681)	540		
з бюджетом (64)	550	90,4	276,7
з позабюджетних платежів	560	15,2	21,9
зі страхування (65)	570	34,0	40,0
з оплати праці (66)	580	85,3	112,3
з учасниками (67)	590	1,5	0,2
із внутрішніх розрахунків	600	1,6	1,9
Інші поточні зобов'язання (68)	610	306,8	503,3
Усього за розділом IV	620	3164,8	2776,0
V. Доходи майбутніх періодів (69)	630		
Баланс	640	8476,1	8364,5

Взаємозв'язок статей балансу підприємства (фінансова стійкість)

Між статтями Активу і Пасиву балансу існує взаємозв'язок. **Кожна стаття балансу має свої джерела фінансування.** Джерелами фінансування довгострокових активів, як правило, є власний капітал і довгострокові позикові кошти. Але не виключається формування довгострокових активів і за рахунок кредитів банку.

Поточні активи утворюються як за рахунок власного капіталу, так і за рахунок короткострокових позикових коштів (схема 14.7).

Оборотний капітал ділиться на дві частини:

– **постійна**, що утворюється за рахунок власного і довгострокового позикового капіталу;

– **змінна**, що створена за рахунок короткострокових зобов'язань підприємства.

У складі і структурі активів підприємства (постійної та змінної частин) має бути обгрунтована відповідність, тому що збільшення змінної та зменшення постійної частин поточних активів свідчать про посилення фінансової залежності підприємства і нестійкості його положення.

Для визначення суми оборотного капіталу в обороті підприємства необхідно від загальної суми першого та другого розділів пасиву балансу відрахувати суму довгострокових позаоборотних активів.

Основною ознакою об'єднання статей активу балансу є ступінь їх ліквідності, тобто швидкість перетворення їх на готівку. Всі активи за цією ознакою поділяються на довгострокові, або **основний капітал (Розділ I) і поточні – оборотні активи (Розділ II)**. Використовуватися засоби підприємства можуть в його внутрішньому обороті і за його межами (дебіторська заборгованість, придбання цінних паперів – акцій, облігацій інших підприємств).

Оборотний капітал може функціонувати як у грошовій, так і в матеріальній формах, може перебувати **в сфері виробництва** (виробничі запаси, незавершене виробництво) **і в сфері обігу** (готова продукція, товари, дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги; за розрахунками з бюджетом, за виданими авансами тощо).

Для фінансової діяльності та підвищення її ефективності велике значення мають **розміщення капіталу** (в основні та оборотні засоби), оптимальність його співвідношення, ефективність використання капіталу, нормативні та наднормативні виробничі запаси, величина дебіторської заборгованості. **Якщо створені виробничі потужності** підприємства через відсутність сировини і матеріалів (виробничих запасів) **використовуються недостатньо повно,** то це негативно позначиться на його фінансовому стані і як наслідок – на фінансових результатах. **Якщо ж на підприємстві створено надлишкові виробничі запаси**, які не можуть бути швидко перероблені на наявних виробничих потужностях, то в результаті капітал заморожується, сповільнюється його оборотність і як наслідок погіршується фінансовий стан. Підприємство і при високому рівні

рентабельності та нормальних фінансових результатах може також зазнавати фінансових труднощів, якщо воно нераціонально використовує свої фінансові ресурси, тобто допустило велику дебіторську заборгованість або вклало їх у понаднормові виробничі запаси.

Висновок: у процесі діяльності для збереження фінансової стійкості й відповідного взаємозв'язку статей балансу необхідно постійно контролювати зміни у складі і структурі активів підприємства.

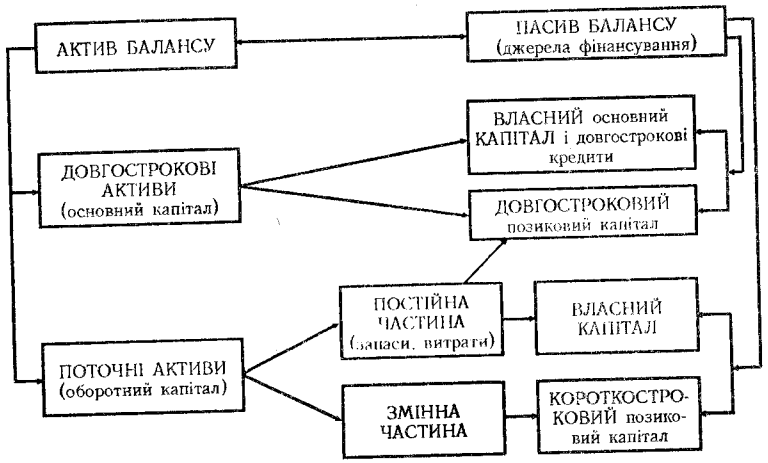


Схема 14.7. Взаємозв'язок статей балансу підприємства.

Загальна характеристика Звіту про фінансові результати

Зміст і форма Звіту про фінансові результати визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 (П(С)БО) "Звіт про фінансові результати", який є аналогом Звіту про прибутки та збитки за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (П(С)БО) I. Це звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства. Вимоги цього Звіту стосуються підприємств, організацій, установ та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). Складання консолідованого Звіту про фінансові результати визначається окремими П(С)БО. Звіт про фінансові результати за спрощеною формою складають малі підприємства.

Нова форма Звіту про фінансові результати порівняно з чинною формою № 2 значно скорочена за її обсягом: замість п'яти розділів – до трьох (схема 14.8). Відповідно до вимог МСБО суттєво змінився і зміст цих розділів.

Форма № 2 "Звіт про фінансові результати"	"Звіт про фінансові результати" П(С) БО 3
I. Фінансові результати	I. Фінансові результати
II. Використання прибутку	
III. Затрати на виробництво (витрати обігу)	II. Елементи операційних витрат
IV. Розшифровка окремих прибутків і збитків	III. Розрахунок показників прибутковості акцій
V. Платежі до бюджету	
Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства	П(С)БО 3

Схема 14.8. Інтерпретація структури Звіту про фінансові результати.

У Звіті про фінансові результати діяльності підприємства, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів, наведені статті, пов'язані з цими видами діяльності:

- дохід від участі в капіталі;
- інші фінансові доходи (прибутки);
- інші доходи (прибутки);
- фінансові витрати;
- втрати від участі в капіталі;
- інші витрати.

У таблиці 14.1 наведена відповідність доходів і витрат для Звіту про фінансові результати.

Таблиця 14.1

Відповідність доходів і витрат у Звіті про фінансові результати

Статті доходів	Статті витрат
1	2
ДОХІД ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ	**СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗАЦІЇ**
готової продукції	продукції
товарів	товарів

Продовження таблиці 14.1

1	2
робіт і послуг	робіт і послуг
	АДМІНІСТРАТИВНІ ВИТРАТИ
	ВИТРАТИ НА ЗБУТ
ІНШИЙ ОПЕРАЦІЙНИЙ ДОХІД	**ІНШІ ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ**
	витрати на дослідження та розробки
реалізація іноземної валюти	собівартість реалізованої іноземної валюти
реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	собівартість реалізованих виробничих запасів
операційна оренда активів	операційна оренда активів
операційна курсова різниця (позитивна)	втрати від операційної курсової різниці
одержані пені, штрафи, неустойки	визнані пені, штрафи, неустойки
відшкодування раніше списаних активів	втрати від зменшення запасів
	нестачі і втрати від псування цінностей
списання кредиторської заборгованості	сумнівні та безнадійні борги
одержані гранти та субсидії	інші витрати операційної діяльності
інші операції	
ДОХІД ВІД УЧАСТІ В КАПІТАЛІ	**ВИТРАТИ ВІД УЧАСТІ В КАПІТАЛІ**
інвестицій в асоційовані підприємства	втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
від спільної діяльності	втрати від спільної діяльності
інвестицій в дочірні підприємства	втрати від інвестицій в дочірні підприємства
ІНШІ ФІНАНСОВІ ДОХОДИ	**ФІНАНСОВІ ВИТРАТИ**
дивіденди одержані	відсотки за кредит
відсотки одержані	
інші доходи від фінансових операцій	інші фінансові витрати
ІНШІ ДОХОДИ	**ІНШІ ВИТРАТИ**
реалізація необоротних активів	собівартість реалізованих необоротних активів
реалізація фінансових інвестицій	собівартість реалізованих фінансових інвестицій
реалізація майнових комплексів	собівартість реалізованих майнових комплексів
неопераційна курсова різниця	втрати від неопераційних курсових різниць

Закінчення таблиці 14.1

1	2
безоплатно отримані активи	уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
	списання необоротних активів
інші доходи від звичайної діяльності	інші витрати звичайної діяльності
	ПОДАТКИ З ПРИБУТКУ ВІД ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
НАДЗВИЧАЙНІ	**НАДЗВИЧАЙНІ**
відшкодування збитків від надзвичайних подій	втрати від стихійного лиха
інші надзвичайні доходи	втрати від техногенних аварій
	інші надзвичайні втрати
	Податки з прибутку від надзвичайної діяльності

Звіт про фінансові результати призначений для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою у формі Звіту передбачається послідовне зіставлення його статей. **Процес розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду може бути визначений за такою послідовністю:**

1. Визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
2. Розрахунок валового прибутку (збитку).
3. Визначення фінансового результату – прибутку (збитку) – від операційної діяльності.
4. Розрахунок прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.
5. Визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності.
6. Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

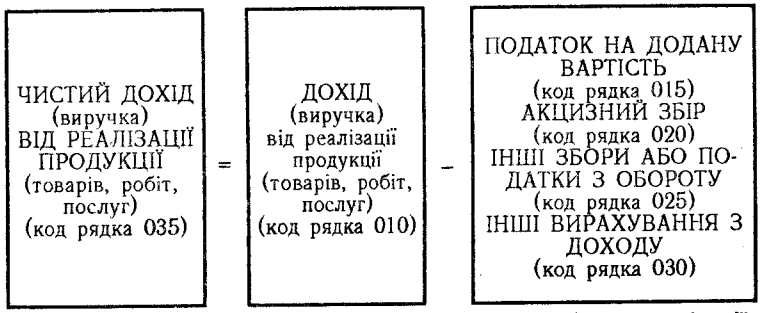


Схема 14.9. Визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

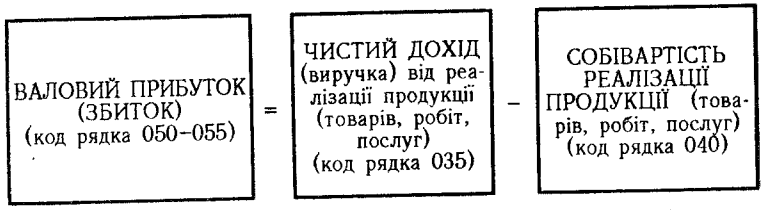


Схема 14.10. Розрахунок валового прибутку (збитку).

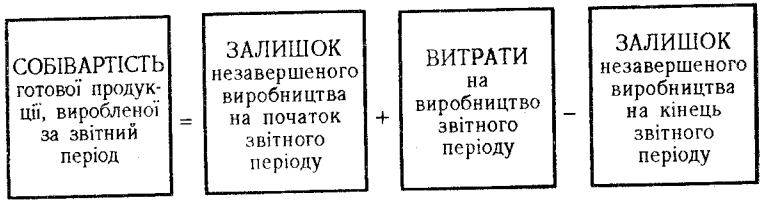


Схема 14.11. Розрахунок собівартості готової продукції, виробленої за звітний період.

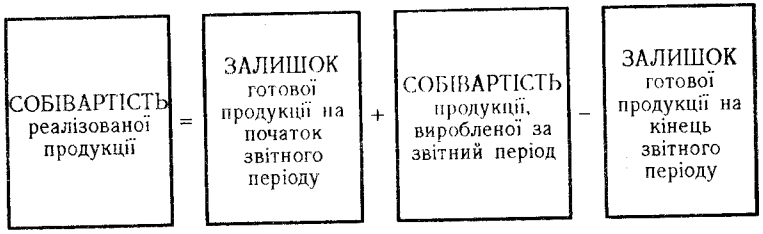


Схема 14.12. Собівартість готової продукції, реалізованої у звітному періоді.

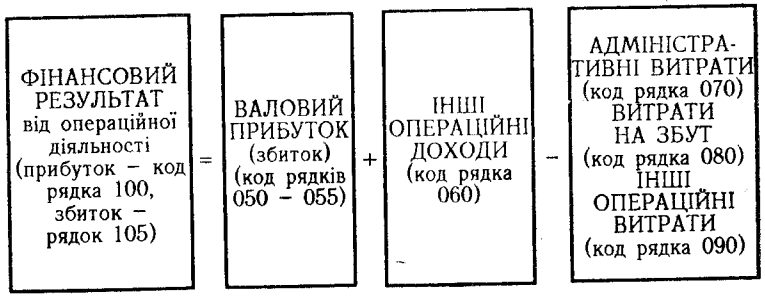


Схема 14.13. Визначення фінансового результату операційної діяльності.



Схема 14.14. Розрахунок фінансового результату – прибутку (збитку) – від звичайної діяльності до оподаткування.

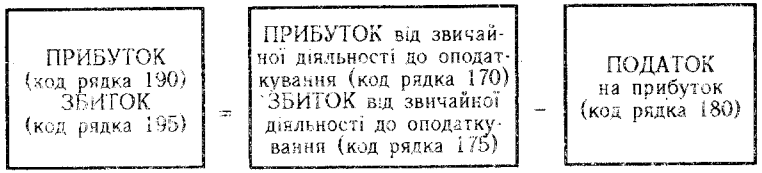


Схема 14.15. Розрахунок фінансового результату прибутку (збитку) від звичайної діяльності після оподаткування.

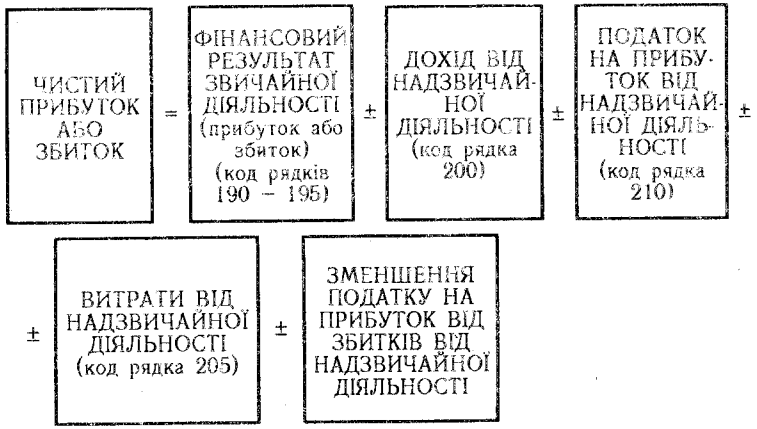


Схема 14.16. Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 3

"ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ"

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про фінансові результати підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого звіту про фінансові результати визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

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

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

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

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

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.

Надзвичайна подія – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

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.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Асоційоване підприємство – підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 25 відсотків) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

5. Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

6. Форма Звіту про фінансові результати є додатком до цього Положення (стандарту).

Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма звіту про фінансові результати.

Визнання доходів і витрат

7. За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

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

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

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

11. Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ (ЗБИТКУ) ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД

12. Доходи і витрати, які відповідають критеріям, викладеним вище, наводять у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду (крім випадків, коли відповідні положення (стандарти) передбачають винятки з цього правила).

13. У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

14. У статті "Податок на додану вартість" відображається сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

15. У статті "Акцизний збір" підприємства–платники акцизного збору відображають суму, яка врахована у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

16. Підприємства, які сплачують інші збори або податки з обороту, показують їх суму у вільному рядку звіту про фінансові результати.

17. У статті "Інші вирахування з доходу" відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

18. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

19. У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

20. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

21. У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, **крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)**: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

22. У статті "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

23. У статті "Витрати на збут" відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

24. У статті "Інші операційні витрати" відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг).

25. Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

26. У статті "Дохід від участі в капіталі" відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

27. У статті "Інші фінансові доходи" показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

28. У статті "Інші доходи" показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

29. У статті "Фінансові витрати" показуються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

30. У статті "Втрати від участі в капіталі" відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі.

31. У статті "Інші витрати" відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від позаопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

32. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).

33. У статті "Податки на прибуток" показується сума податків на прибуток від звичайної діяльності, визначена

згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

34. Прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток.

35. У статтях "Надзвичайні доходи" і "Надзвичайні витрати" відображаються відповідно: невідшкодовані збитки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; прибутки або збитки від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному у цьому Положенні (стандарті). Збитки від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків. Зміст і вартісну оцінку доходів або витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати в примітках до фінансових звітів.

36. У статті "Податки з надзвичайного прибутку" відображається сума податків, що підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

37. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Елементи операційних витрат

38. У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду.

Розрахунок показників прибутковості акцій

39. Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

40. У статті "Середньорічна кількість простих акцій" наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.

41. У статті "Скоригована середньорічна кількість простих акцій" показується середньорічна кількість простих

акцій в обігу, скоригована на кількість простих акцій, що можуть бути випущені в обіг згідно з укладеними угодами (опціон, ф'ючерсний контракт тощо).

42. У статті "Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію" наводиться показник, який розраховується шляхом ділення суми чистого прибутку або збитку, що належить власникам простих акцій, на середньорічну кількість простих акцій.

43. У статті "Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію" відображається показник, який розраховується діленням скоригованої суми чистого прибутку, що належить власникам простих акцій, на скориговану середньорічну кількість простих акцій.

44. Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку, який належить власникам простих акцій, та їх коригування здійснюються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію".

45. У статті "Дивіденди на одну просту акцію" відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3
(Наказ Міністерства фінансів України
№ 87 від 31.03.99 р.)

		Коди
	Дата (рік, місяць, число)	01
Підприємство *АТ "Хліб"*	за ЄДРПОУ	
Територія	за КОАТУУ	
Форма власності	за КФВ	
Орган державного управління	за СПОДУ	
Галузь	за ЗКГНГ	
Вид економічної діяльності	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума	

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
за 1 кв. 2000р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	25377,1	
Податок на додану вартість	015	4229,5	

Продовження форми № 2

1	2	3	4
Акцизний збір	020	–	
Інші збори або податки з обороту	025		
Інші вирахування з доходу	030	–	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	16041,5	
Валовий:		1924,7	
прибуток	050		
збиток	055		
Інші операційні доходи	060		
Адміністративні витрати	070	2100,0	
Витрати на збут	080	1377,7	
Інші операційні витрати	090		
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	1628,4	
збиток	105	–	
Дохід від участі в капіталі	110	–	
Інші фінансові доходи	120	–	
Інші доходи	130	–	
Фінансові витрати	140	–	
Втрати від участі в капіталі	150	–	
Інші витрати	160	–	
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170		
збиток	175		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180		
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190		
збиток	195		
Надзвичайні:			
доходи	200		
витрати	205		
Податки з надзвичайного прибутку	210		

Продовження форми № 2

1	2	3	4
Чистий:			
прибуток	220		
збиток	225		

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	12388	
Витрати на оплату праці	240	2110	
Відрахування на соціальні заходи	250	780	
Амортизація	260	376	
Інші операційні витрати	270	2029	
Разом	280	17683	

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300	–	
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	–	
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320	–	
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330	–	
Дивіденди на одну просту акцію	340	–	

Керівник

Головний бухгалтер

Загальна характеристика Звіту про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період.

Під грошовими потоками розуміють надходження й вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Грошові кошти включають кошти в касі та на рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій.

Еквівалентами грошових коштів є короткострокові фінансові інвестиції, які можуть бути вільно конвертовані у відому суму коштів і містять незначний ризик щодо зміни вартості. Такими еквівалентами є високоліквідні інвестиції в цінні папери на строк, що не перевищує 3 місяці (казначейські векселі, депозитні сертифікати тощо).

Рух коштів відображається в Звіті про рух грошових коштів в розрізі трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, яка не є інвестиційною та фінансовою.

До операційної діяльності належать:

– надходження коштів від реалізації продукції (товарів, послуг);

– надходження коштів за надання права користування активами (оренда, ліцензії тощо);

– платежі постачальникам;

– виплати працівникам тощо.

Інвестиційна діяльність – це сукупність операцій з придбання та продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

До руху коштів внаслідок інвестиційної діяльності **відносяться:**

– платежі, пов'язані з придбанням основних засобів і нематеріальних активів;

– надходження коштів від продажу необоротних активів;

– надання позик іншим підприємствам;

– надходження коштів від фінансових інвестицій (дивіденди, відсотки).

Фінансова діяльність – це сукупність операцій, які призводять до зміни величини та (або) складу власного та позикового капіталів.

Прикладом руху коштів внаслідок фінансової діяльності є:

– випуск власного капіталу (акцій);

– отримання позик та їх погашення;

– викуп акцій власної емісії;

– виплата дивідендів.

Негрошові операції (бартерні операції, надходження основних засобів на умовах фінансового лізингу, перетворення зобов'язань на власний капітал) **не включаються до Звіту про рух грошових коштів**, а їх слід розкривати в Примітках до фінансових звітів.

Для складання Звіту про рух грошових коштів використовують показники Балансу, Звіту про фінансові результати та дані аналітичного бухгалтерського обліку.

Процес складання Звіту про рух грошових коштів містить п'ять основних етапів (схема 14.17).

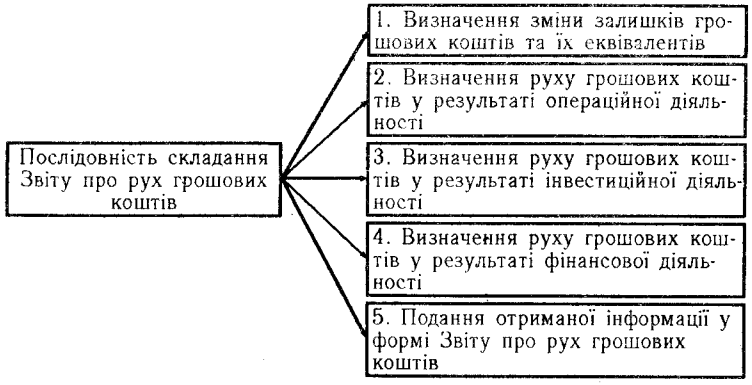


Схема 14.17. Послідовність складання Звіту про рух грошових коштів.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 4

"ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ"

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Негрошові операції – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

5. Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах (далі – грошові кошти) за звітний період.

6. У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

7. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

8. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються.

9. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

10. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

11. Звіт про рух грошових коштів складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).

Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності

12. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на суми:

– **змін запасів**, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю, протягом звітного періоду;

– **наведені** в негрошових статтях;

– **наведені** в статтях, які пов'язані з рухом грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності.

13. У статті "Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування" відображається прибуток або збиток від звичайної діяльності до оподаткування за звітний період, наведений у звіті про фінансові результати.

14. У статті "Амортизація необоротних активів" відображаються амортизаційні відрахування з матеріальних і нематеріальних необоротних активів, нараховані протягом звітного періоду.

15. У статті "Збільшення (зменшення) забезпечень" відображається зміна (у графі "Надходження" – збільшення, у графі "Видаток" – зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

16. У статті "Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць" у графі "Надходження" відображаються збитки, у графі "Видаток" – прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку статей балансу в іноземній валюті, не пов'язаних з операційною діяльністю.

17. У статті "Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності" у графі "Надходження" відображається збиток, у графі "Видаток" – прибуток від володіння (дивіденди, відсотки тощо) та реалізації фінансових інвестицій, а також від продажу основних засобів, нематеріальних активів, інших довгострокових активів, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності.

18. У статті "Витрати на сплату відсотків" відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами і позиками, нарахованих протягом звітного періоду.

19. У статті "Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах" відображається різниця між сумами грошових надходжень та сумами грошових видатків, відображених відповідно до п. 13–18 цього Положення (стандарту).

20. У статті "Зменшення (збільшення) оборотних активів" у графі "Надходження" відображається зменшення, у графі "Видаток" – збільшення статей оборотних активів (крім статей "Грошові кошти та їх еквіваленти", "Поточні фінансові інвестиції" та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду.

21. У статті "Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів" у графі "Надходження" відображається зменшення, у графі "Видаток" – збільшення у складі витрат майбутніх періодів, що відбулись протягом звітного періоду.

22. У статті "Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань" у графі "Надходження" відображається зменшення, у графі "Видаток" – збільшення у статтях розділу балансу "Поточні зобов'язання" (крім статей "Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками", сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

23. У статті "Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів" у графі "Надходження" відображається збільшення, у графі "Видаток" – зменшення у складі доходів майбутніх періодів протягом звітного періоду.

24. У статті "Грошові кошти від операційної діяльності" відображається різниця між сумами надходжень та видатків, відображених відповідно до п. 19–23 цього Положення (стандарту).

25. У статті "Сплачені відсотки" відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування кредитами і позиками.

26. У статті "Сплачені податки на прибуток" показується використання грошових коштів для сплати податків на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

27. У статті "Чистий рух коштів до надзвичайних подій" показуються надходження або видаток коштів, відображених у статті "Грошові кошти від операційної діяльності", з урахуванням видатку коштів, відображених відповідно до п. 25–26 цього Положення (стандарту).

28. У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються, відповідно, "надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі операційної діяльності".

29. У статті "Чистий рух коштів від операційної діяльності" відображається результат руху коштів від операційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності

30. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу "Необоротні активи" та статті "Поточні фінансові інвестиції".

31. У статті "Реалізація фінансових інвестицій" відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

32. У статті "Реалізація необоротних активів" відображається надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

33. У статті "Реалізація майнових комплексів" показується надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу).

34. У статті "Отримані відсотки" відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за аванси грошовими коштами та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою).

35. У статті "Отримані дивіденди" відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

36. У статті "Інші надходження" показуються надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, опціонів тощо (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність), та інші надходження, які не передбачені у вищезазначених статтях.

37. У статті "Придбання фінансових інвестицій" відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

38. У статті "Придбання необоротних активів" показуються виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

39. У статті "Придбання майнових комплексів" відображаються грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

40. У статті "Інші платежі" показуються аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, опціонами тощо (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність); інші платежі, що не передбачені у вищезазначених статтях.

41. У статті "Чистий рух коштів до надзвичайних подій" показується різниця між сумами грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до п. 31–40 цього Положення (стандарту).

42. У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності.

43. У статті "Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності" відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності

44. Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом "Власний капітал" та статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу: "Забезпечення наступних витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання" і "Поточні зобов'язання" ("Короткострокові кредити банків" і "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" тощо).

45. У статті "Надходження власного капіталу" відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що призводять до збільшення власного капіталу.

46. У статті "Отримані позики" відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших

видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

47. У статті "Інші надходження" показуються інші надходження грошових коштів, пов'язані з фінансовою діяльністю.

48. У статті "Погашення позик" відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.

49. У статті "Сплачені дивіденди" показуються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами.

50. У статті "Інші платежі" показується використання грошових коштів для викуплення раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та за іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

51. У статті "Чистий рух коштів до надзвичайних подій" показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до п. 45–50 цього Положення (стандарту).

52. У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності.

53. У статті "Чистий рух коштів від фінансової діяльності" відображається результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Зміна величини грошових коштів за звітний період

54. У статті "Чистий рух коштів за звітний період" показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: "Чистий рух коштів від операційної діяльності", "Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності" та "Чистий рух коштів від фінансової діяльності".

55. У статті "Залишок коштів на початок року" показується залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

56. У статті "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів" показується сума збільшення або зменшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду.

57. У статті "Залишок коштів на кінець року" наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року", "Чистий рух коштів за звітний період" та "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів". Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі

залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

Розкриття інформації про рух грошових коштів

58. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

а) склад грошових коштів;

б) склад статей "Інші надходження", "Інші платежі" та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;

в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;

г) наявність значного сальдо грошових коштів, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

59. У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

а) загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;

б) частину загальної вартості майнового комплексу, яка, відповідно, була сплачена або отримана у формі грошових коштів;

в) суму грошових коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;

г) суму активів (крім грошових коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4
(Наказ Міністерства фінансів України № 87
від 31.03.99 р.)

		Коди
	Дата (рік, місяць, число)	01
Підприємство _____	за ЄДРПОУ	
Територія _____	за КОАТУУ	
Форма власності _____	за КФВ	
Орган державного управління _____	за СПОДУ	
Галузь _____	за ЗКГНГ	
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн	Контрольна сума	

Звіт про рух грошових коштів за _____ 20___ р.

Форма № 3 код за ДКУД 1801004

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010				
Коригування на: амортизацію необоротних активів	020		x		x
збільшення (зменшення) забезпечень	030				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050				
Витрати на сплату відсотків	060		x		x
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070				
Зменшення (збільшення): оборотних активів	080				
витрат майбутніх періодів	090				
Збільшення (зменшення): поточних зобов'язань	100				
доходів майбутніх періодів	110				
Грошові кошти від операційної діяльності	120				
Сплачені: відсотки	130	x		x	
податки на прибуток	140	x		x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150				
Рух коштів від надзвичайних подій	160				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Реалізація: фінансових інвестицій	180		x		x
необоротних активів	190		x		x
майнових комплексів	200				

Продовження форми № 3

1	2	3	4	5	6
Отримані:					
відсотки	210		x		x
дивіденди	220		x		x
Інші надходження	230		x		x
Придбання: фінансових інвестицій	240	x		x	
необоротних активів	250	x		x	
майнових комплексів	260	x		x	
Інші платежі	270	x		x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280				
Рух коштів від надзвичайних подій	290				
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310		x		x
Отримання позики	320		x		x
Інші надходження	330		x		x
Погашення позик	340	x		x	
Сплачені дивіденди	350	x		x	
Інші платежі	360	x		x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370				
Рух коштів від надзвичайних подій	380				
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390				
Чистий рух коштів за звітний період	400				
Залишок коштів на початок року	410		x		x
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420				
Залишок коштів на кінець року	430		x		x

Керівник

Головний бухгалтер

Загальна характеристика Звіту про власний капітал

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Тому власний капітал (К) підприємства визначається як різниця між вартістю його майна (А) і борговими зобов'язаннями (З):

$$К = А - З.$$

Сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, яка не є його поточною чи реалізаційною вартістю, а тому не відображає поточну вартість прав власників фірми. Разом з тим, власний капітал є основою для початку і продовження показників. Зберігається та нарощується капітал тільки за умови, якщо сума чистих активів на кінець звітного періоду перевищує суму чистих активів на початок цього періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом звітного періоду.

Функції власного капіталу наведено на схемі 14.18.

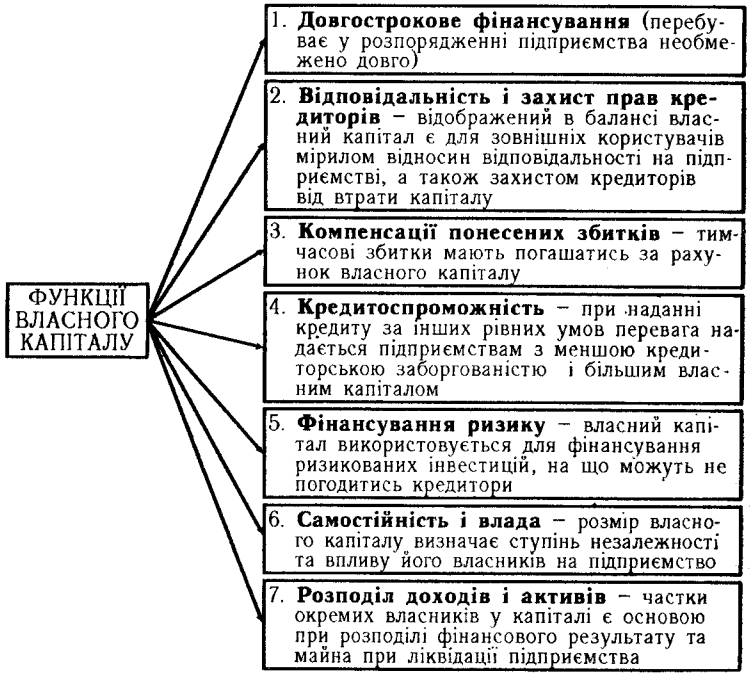


Схема 14.18. Функції капіталу.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 5

"ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ"

Загальні положення

1. **Цим Положенням (стандартом) визначаються** зміст і форма звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей.

2. **Норми цього Положення (стандарту)** стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. **Особливості складання консолідованого звіту** про власний капітал визначаються окремим положенням (стандартом).

4. **Метою складання звіту про власний капітал** є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

5. **Звіт про власний капітал** складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).

6. **Для забезпечення порівняльного аналізу** інформації підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Зміст статей звіту про власний капітал

7. **У статтях** "Залишок на початок року" та "Залишок на кінець року" показують суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства, відповідно на початок і кінець звітного періоду.

8. **У статтях "Зміна облікової політики",** "Виправлення помилок" та "Інші зміни" відображаються суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

9. **У статті "Скоригований залишок"** показується залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

10. **У статтях розділу "Переоцінка активів"** наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними положеннями (стандартами).

11. **У статті "Чистий прибуток (збиток) за звітний період"** показується сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.

12. У статтях розділу "Розподіл прибутку" наводяться дані, які відображають розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо.

13. У статтях розділу "Внески учасників" наводяться дані про збільшення Статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

14. У статтях розділу "Вилучення капіталу" наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.

15. У статтях розділу "Інші зміни в капіталі" наводяться дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни.

16. У статті "Разом змін в капіталі" наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку власного капіталу на початок року та всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, вилучення капіталу та інших змін.

17. Дані в графах 3–11 наводяться зі знаком "+" або "–", що означає збільшення або зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів

18. Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім статутного капіталу).

19. Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

19.1. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату.

19.2. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснена передплата, порівняно з передбаченими величинами.

19.3. Загальну суму коштів, одержаних в ході передплати акцій, у такому розрізі:

19.3.1. Усі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.2. Вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.3. Загальну суму іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

19.4. Акції у складі Статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

19.4.1. Кількість випущених акцій, із зазначенням неоплаченої частини Статутного капіталу.

19.4.2. Номінальна вартість акції.

19.4.3. Зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу.

19.4.4. Права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу.

19.4.5. Акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам.

19.4.6. Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють.

19.4.7. Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5%.

19.4.8. Акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

19.5. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

19.6. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

20. Всі інші підприємства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

20.1. Розподіл часток Статутного капіталу між власниками.

20.2. Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.

20.3. Зміни у складі часток власників у Статутному капіталі.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5
(Наказ Міністерства фінансів України № 87
від 31.03.99 р.)

		Коди
	Дата (рік, місяць, число)	01
Підприємство	за ЄДРПОУ	
Територія	за КОАТУУ	
Форма власності	за КФВ	
Орган державного управління	за СПОДУ	
Галузь	за ЗКГНГ	
Вид економічної діяльності	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума	

Звіт про власний капітал
за _____ 20__ р.

Форма № 4 код за ДКУД 1801005

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на початок року	010									
Коригування:										
Зміна облікової політики	020									
Виправлення помилок	030									
Інші зміни	040									
Скоригований залишок на початок року	050									
Переоцінка активів:										
Дооцінка основних засобів	060									
Уцінка основних засобів	070									
Дооцінка незавершеного будівництва	080									
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100									
Уцінка нематеріальних активів	110									
	120									
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130									
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140									
Спрямування прибутку до Статутного капіталу	150									
Відрахування до Резервного капіталу	160									

Продовження форми № 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	170									
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180									
Погашення заборгованості з капіталу	190									
	200									
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240									
Зменшення номінальної вартості акцій	250									
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом змін в капіталі	290									
Залишок на кінець року	300									

ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТУ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 6

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України **№ 1706 від 28 жовтня 1998 р.**

1. Затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

2. Встановлено, що вказане Положення (стандарт) 6 застосовується до бухгалтерської звітності щодо операцій, які відбуваються з 2000 року.

3. Передбачено, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 6.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 6

(Затверджено наказом Міністерства фінансів України **№ 137 від 28 травня 1999 р.**)

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України **№ 392/3685 від 21 червня 1999 р.**

"ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК І ЗМІНИ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ"

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Дата балансу – дата, на яку складено баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія після дати балансу – 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 і зміни в облікових оцінках

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

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

6. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація.

7. 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.

8. 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.

Зміни в обліковій політиці

9. Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства.

10. Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

10.1. Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій.

10.2. Подій або операцій, які не відбувалися раніше.

11. Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення за винятком випадків, передбачених п. 13 цього Положення (стандарту).

12. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

12.1. Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

12.2. Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

13. 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.

14. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Події після дати балансу

15. Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

16. 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.

17. Події, які 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. Дивіденди за звітний період, які оголошені після дати балансу, слід розкривати в примітках до фінансових звітів.

18. Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

19. Орієнтовний перелік подій після дати балансу додається.

Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

20. У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

20.1. Зміст і суму помилки.

20.2. Статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації.

20.3. Факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

21. Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди.

22. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

22.1. Причини та суть зміни.

22.2. Суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обгрунтування неможливості її достовірного визначення.

22.3. Факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

23. У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обгрунтування неможливості зробити таку оцінку.

Начальник Управління методології бухгалтерського обліку
В.М. Пархоменко

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6

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. Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах.

1.4. Продаж запасів, який свідчить про необгрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу.

1.5. Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату.

1.6. 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 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.

2.9. Дивіденди за звітний період, оголошені підприємством після дати балансу.

Таблиця 14.6

Дата висилання	
Дата одержання	
Строк подання	

Затверджено Мінфіном України за погодженням з Держкомстатом України для квартальної звітності 1999 р.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ЗВІТ
малого підприємства

	Коди
Дата (рік, місяць, число)	01
Підприємство _____ за ЄДРПОУ	
Територія _____ за КОАТУУ	
Форма власності _____ за КФВ	
Орган державного управління _____ за СПОДУ	
Галузь _____ за ЗКГНГ	
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн. Контрольна сума	

Адреса _____

I. БАЛАНС на 1 _____ 200_ р.

форма № 1-м Код за ДКУД 1801006

АКТИВ	Код рядка	На початок року	На кінець року
1	2	3	4
I. ОСНОВНІ ЗАСОБИ ТА ІНШІ ПОЗАОБОРОТНІ АКТИВИ Основні засоби: залишкова вартість	010		
знос* (02)	011		
первісна вартість* (01)	012		
Незавершені капітальні вкладення (інвестиції) (33)	030		
Устаткування (07)	035		
Довгострокові фінансові вкладення (інвестиції) (58)	040		
Інші позаоборотні активи	060		
Усього по розділу I	070		
II. ЗАПАСИ І ЗАТРАТИ Виробничі запаси (05)	080		
Незавершене виробництво (20)	110		
Готова продукція (40)	130		
Усього по розділу II	150		

* Дані по цих рядках у валюту балансу не входять.

Продовження таблиці 14.6

1	2	3	4
III. ГРОШОВІ КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ			
Дебіторська заборгованість: за товари, роботи та послуги, строк сплати яких не настав (62, 76)	**170**		
за товари, роботи і послуги, не сплачені в строк (62, 76)	180		
резерв сумнівних боргів (88)	185		
з податкових розрахунків (67)	195		
з бюджетом (68)	200		
з іншими дебіторами (76)	240		
Грошові кошти: каса (50)	260		
розрахункові та інші рахунки	270		
валютні рахунки (52)	280		
Інші оборотні активи	310		
Усього по розділу III	**320**		
БАЛАНС (сума рядків 070, 150, 320)	**330**		
ПАСИВ			
I. КАПІТАЛ, ФОНДИ І РЕЗЕРВИ Статутний фонд (капітал) (85)	400		
Додатковий капітал (88)	405		
Спеціальні фонди і цільове фінансування (88)	425		
Неоплачений капітал (75)	465		
Вилучений капітал (56)	470		
Нерозподілений прибуток: минулих років (98)	475		
звітного року* (80)	480		
Збитки: минулих років (98)	485		
звітного року (80)	490		
Усього по розділу I	**495**		
II. ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ Кредити банків, позикові кошти та інші довгострокові зобов'язання	**500**		
III. РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ КОРОТКОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ Кредити банків та інші позикові кошти (90)	600		
Кредити та позики, що не погашені у строк	620		
Кредиторська заборгованість: за товари, роботи і послуги, строк сплати яких не настав (60, 76)	630		
за товари, роботи і послуги, не сплачені у строк (60, 76)	640		
з податкових розрахунків (67)	665		
з бюджетом (68)	670		
з позабюджетних платежів (65)	680		

Продовження таблиці 14.6

1	2	3	4
зі страхування (69)	690		
з оплати праці (70)	700		
з іншими кредиторами (76)	720		
Інші короткострокові зобов'язання	740		
Усього по розділу III	**750**		
БАЛАНС (сума рядків 495, 500, 750)	**760**		

ДОВІДКИ ДО БАЛАНСУ

Найменування показника	Код рядка	Залишок на початок звітного року	За звітний період		Залишок на кінець звітного року
			нараховано (створено, одержано)	витрачено (перераховано)	
1	2	3	4	5	6
Використано на фінансування капітальних і фінансових вкладень (інвестицій): амортизація основних засобів і нематеріальних активів	900				
прибуток, що спрямовується на розвиток і вдосконалення виробництва та соціальної сфери	910				
бюджетні на інші залучені кошти	930				
Усього (рядки 900–930)	**940**				

II. ЗВІТ
про фінансові результати
за _____200_ р.

Форма № 2-М Код за ДКУД 1801009

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Найменування показника	Код рядка	Прибутки	Збитки
1	2	3	4
Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		X
Податок на додану вартість	015	X	
Акцизний збір	020	X	
	030	X	
Затрати за виробництво реалізованої продукції (робіт, послуг)	040	X	
Комерційні витрати	045	X	
Результат від реалізації	050		
Інші операційні доходи і витрати	060		

Продовження таблиці 14.6

1	2	3	4
Доходи від володіння корпоративними правами	070		X
Проценти до одержання	080		X
Інші позареалізаційні доходи і витрати	085		
Усього прибутків і збитків	090		
Прибуток або збиток звітного періоду	100		
Податок на прибуток	105	X	
Інше використання прибутку	110	X	
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) звітного періоду	120		

II. ЗАТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО (ВИТРАТИ ОБІГУ)

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Матеріальні затрати	300	
Витрати на оплату праці	310	
Відрахування на соціальні заходи	320	
Амортизація	330	
Інші витрати	340	
Разом	350	
Фактичні обсяги виробництва продукції (робіт, послуг)	360	

III. ПЛАТЕЖІ ДО БЮДЖЕТУ

Найменування показника	Код рядка	Належить за розрахунком	Фактично сплачено (погашено)
Акцизний збір	600		
Податок на додану вартість	610		
Фонд ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	620		
Рентні платежі	630		
Єдиний податок	635		
Ресурсні платежі	640		
Відрахування на структурну перебудову	645		
Інші податки і платежі	650		

Довідково: відстрочені платежі до бюджету (660)_____;
державних позабюджетних фондів (670) _____.

Керівник_____
(підпис)

Головний бухгалтер_____
(підпис)

Таблиця 14.7

Відмітка про одержання:
(вхідний №, дата, штамп ДПА)

Затверджено наказом ДПА України від 30.05.97 р. №166 (у редакції наказу ДПА України від 23.10.98 р. № 499, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 10.11.98 р. за № 715/3155)

ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

01 Звітний (податковий) період _____ (місяць, квартал)

02 Платник _____ (назва – для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи)

☐ – юридична особа ☐☐☐☐☐☐☐☐ Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ

☐ – фізична особа ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐ Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО

03 Індивідуальний податковий номер ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐ (номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

04 Адреса, телефон платника _____

Декларація подається до державної податкової інспекції (адміністрації) в _____ (район, місто)

☐ – ознака бюджетного відшкодування — відмітка робиться платником при заповненні рядків 24 – 27 цієї декларації

(грн.)

№ пор.	Показник	Колонка А	Колонка Б
		Обсяги продажу без урахування ПДВ	Сума ПДВ
1	2	3	4
	I. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
1.	Операції, що оподатковуються за ставкою 20 % (включаючи транзитні послуги згідно з абзацом третім пп. 6.2.4, надання послуг згідно з останнім абзацом пп. 6.2.2 та абзацом другим пп. 6.2.4 статті 6 Закону), крім операцій із ввезення імпортних товарів, податок на додану вартість за які сплачується митним органам при розмитненні		
	– з них товарообмінні (бартерні) операції		
2.	Операції, що оподатковуються за ставкою 0 %	X	X
	а) експортні операції		0
	– з них товарообмінні (бартерні) операції		0
	б) інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою		0

Продовження таблиці 14.7

1	2	3	4
3.	Операції, що не є об'єктом оподаткування (п. 3.2 ст. 3 Закону)		X
4.	Операції, які звільнені від оподаткування (ст. 5 Закону, інші нормативно-правові акти)		X
5.	Загальний обсяг продажу (сума значень з 1-го по 4-й рядки колонки А)		X
	– з них товарообмінні (бартерні) операції		X
6.	Обсяг товарів, ввезених (пересланих) на митну територію України протягом звітного періоду, сплату ПДВ за які було відстрочено шляхом оформлення податкового векселя (п. 11.5 ст. 11 Закону)		
	Термін погашення податкового векселя (вказати дату, додати перелік)		
7.	Роботи (послуги), отримані від нерезидента (останній абзац п. 4.3 ст. 4 Закону), та готова продукція, виготовлена з давальницької сировини нерезидента, яка реалізується на території України (п. 4.4 ст. 4 Закону)		
8.	Коригування на основі попередніх звітних періодів (– чи +). У разі заповнення цієї графи є обов'язковим подання додатка № 2 до декларації		
9.	Всього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1+6+7+8 (– чи +) колонки Б)	x	
	II. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ		
10.	Придбані з податком на додану вартість на митній території України товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які підлягають амортизації:	X	X
	а) для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню		
	б) для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (ст. 5 Закону, інші нормативно-правові акти)		X
11.	Придбані без податку на додану вартість на митній території України товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які підлягають амортизації:	X	X
	а) для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню		X
	б) для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (ст. 5 Закону, інші нормативно-правові акти)		X
12.	Імпортовані товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які підлягають амортизації (для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню, включаючи й операції, що оподатковуються за нульовою ставкою):	X	X

Продовження таблиці 14.7

1	2	3	4
	а) ПДВ, сплачений митним органам		
	б) податкові векселі, погашені в попередньому звітному періоді або в поточному звітному періоді за умови дострокової їх оплати, що дають право на збільшення податкового кредиту в поточному звітному періоді	х	
	в) звільнені від ПДВ (пп. 5.1, 5.3 та 5.5 ст. 5 Закону, інші нормативно-правові акти)		X
	г) роботи (послуги), отримані від нерезидента		
13.	Імпортовані товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які підлягають амортизації [(для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (ст. 5 Закону, інші нормативно-правові акти)]:	х	X
	а) ПДВ, сплачений митним органам		X
	б) звільнені від ПДВ (пп. 5.1, 5.3 та 5.5 ст. 5 Закону, інші нормативно-правові акти)		X
	в) роботи (послуги), отримані від нерезидента		X
14.	Придбані з податком на додану вартість товари (роботи, послуги), вартість яких не включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які не підлягають амортизації:	х	X
	а) на митній території України		X
	б) ввезені (переслані) із-за меж митної території України		X
	в) роботи (послуги), отримані від нерезидента		X
15.	Придбані без податку на додану вартість (вітчизняні та імпортні) товари (роботи, послуги), вартість яких не включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які не підлягають амортизації:	х	X
	а) на митній території України		X
	б) ввезені (переслані) із-за меж митної території України		X
	в) роботи (послуги), отримані від нерезидента		
16.	Коригування перенарахованого (–) та недонарахованого (+) податкового кредиту за попередній звітний період (– чи +). У разі заповнення цієї графи є обов'язковим подання додатка № 2 до декларації	х	
17.	Всього податкового кредиту (сума значень рядків (10а+12а+12б+12в+і6 (– чи +) колонки Б)	х	
	ІІІ. РОЗРАХУНКИ З БЮДЖЕТОМ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД		
18.	Чиста сума зобов'язань з ПДВ у поточному звітному періоді (відняти значення рядка 17 від 9-го):	х	X

Продовження таблиці 14.7

1	2	3	4
	а) позитивне значення (+)	0	
	б) від'ємне значення (–)	0	
19.	Коригування платежів з урахуванням положень про вексельну форму оплати податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України (п. 11.5 ст. 11 Закону):	X	X
	а) до зменшення (–): суми податку на додану вартість, які не підлягають оплаті в поточному звітному періоді (термін оплати векселя не настав) (податкові векселі, видані за поточний звітний період (рядок 6 декларації))	0	–
	б) до збільшення (+): суми податку на додану вартість, які підлягають оплаті або оплачені в поточному звітному періоді (термін оплати векселя настав або вексель оплачено достроково в поточному звітному періоді) (податкові векселі, які оплачені в поточному звітному періоді, незалежно від того, в якому звітному періоді їх видано)	0	+
20.	Сума ПДВ, яка підлягає сплаті в поточному звітному періоді (позитивне значення суми рядків 18 і 19) без авансових відшкодувань	0	
21.	Сума ПДВ, яка підлягає відшкодуванню у поточному звітному періоді (від'ємне значення суми рядків 18 і 19) без авансових відшкодувань	0	
22.	Авансові відшкодування за поточний звітний період (рядок заповнюється згідно з даними додатка № 1 до декларації, який подавався за перший або за два перших місяці звітного кварталу)	0	
23.	Сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню в особовому рахунку платника:	X	X
	а) нараховано– сума рядків (20 + 22) або позитивне значення різниці рядків (22 – 21)	0	
	б)* зменшено – від'ємне значення різниці рядків (22 – 21)	0	
24.**	Відповідно до окремого рішення Уряду від ..... № ..... отримано у звітному періоді через галузеве міністерство чи інший центральний орган виконавчої влади фінансування в рахунок централізованого повернення з Державного бюджету відшкодувань податку на додану вартість		

* Якщо платником здійснювалися операції, оподатковувані за нульовою ставкою, і одночасно визначена сума ПДВ до відшкодування (заповнено рядки 2 та 236 декларації), рядки 25 – 27 не заповнюються, а розрахунок суми бюджетного відшкодування здійснюється в додатку № 3 до податкової декларації.

** Відшкодуванню підлягає позитивна різниця рядків 236 і 24.

Відмітка платника про порядок здійснення відшкодування
(позитивна різниця рядків 236 і 24):

Прошу залишок суми податку після погашення заборгованості з ПДВ та зарахування в рахунок погашення податкових зобов'язань трьох наступних звітних періодів відшкодувати в такій пропорції

..... %

(указати відсоток відшкодування)

Закінчення таблиці 14.7

25.	– зарахування в рахунок платежів (повне чи часткове):	
	а) з податку на додану вартість	
	б) інших платежів (вказати рахунок бюджетної класифікації)	
26.	– перерахування на рахунок в установі банку	
27.	– видача казначейського чека	

Дата подання декларації | Наведена інформація є правильною.

Директор_____
(підпис) (прізвище)

Бухгалтер_____
(підпис) (прізвище)

М.П.

Платник ПДВ_____
(для фізичної особи – платника податку) (підпис) (прізвище)

IV. РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ (заповнюється податковим органом)

1. Проведено в особовому рахунку платника згідно з поданою декларацією:

– до нарахування (рядок 23а)_____
(сума) (підпис і посада відповідальної особи)

– до зменшення (рядок 23б)_____
(сума) (підпис і посада відповідальної особи)

2. Відмітка про стан розрахунків з податку на додану вартість після проведення декларації в особовому рахунку:

– недоїмка _____
(сума) (підпис і посада відповідальної особи)

– переплата _____
(сума) (підпис і посада відповідальної особи)

Дата проведення в особовому рахунку

3. Відмітка про проведення попередньої перевірки:

_____
(короткий зміст результатів перевірки)

Довідка про попередню перевірку податкової декларації з податку на додану вартість №_____ від_____

Дата проведення попередньої перевірки _____
(підпис і посада відповідальної особи)

Таблиця 14.8

Додаток № 1
до податкової декларації з податку на додану вартість

РОЗРАХУНОК БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ
за_____

1. Подається відповідно до вимог пункту 8.1 статті 8 Закону платником, який здійснює експорт товарів (робіт, послуг) та має квартальний звітний (податковий) період.
2. Розрахунок подається за розрахунковий період, який дорівнює першому місяцю або двом першим місяцям кварталу (наростаючим підсумком).

02 Платник_____
(назва - для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи)

☐ – юридична особа | Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ

☐ – фізична особа | Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО

03 Індивідуальний податковий номер | (номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

04 Адреса, телефон платника_____

Декларація подається до державної податкової інспекції (адміністрації) в _____
(район, місто)

Відмітка про одержання:
(вхідний №, дата, штамп ДПА)

(грн.)

№ пор.	Показник	Обсяги продажу без урахування суми ПДВ	Сума ПДВ
1	2	3	4
	І. РОЗРАХУНОК БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ		
1.	Придбані з податком на додану вартість у розрахунковому періоді товари (роботи, послуги), які відносяться до валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди і нематеріальні активи, які підлягають амортизації (як придбані на митній території України, так і ввезені з-за її меж) (за один перший або два перших місяці кварталу)		
2.	Загальний обсяг оподатковуваних операцій за розрахунковий період (продукція, оподатковувана за ставкою 20 %, 0 % та звільнена від оподаткування) (за один перший або два перших місяці кварталу)		

Продовження таблиці 14.8

1	2	3	4
3.	З рядка 2 – обсяги експортного продажу в розрахунковому періоді (за один перший або два перших місяці кварталу)		
4.	Частка експортної продукції в загальному обсязі продажу (рядок 3 : рядок 2 х 100 %)		
5.	Сума бюджетного відшкодування, визначена за розрахунковий період – авансове відшкодування (рядок 1 х рядок 4 : 100 %) (за один перший або два перших місяці кварталу)		
6.	Сума ПДВ, відшкодована платнику в першому місяці кварталу	X	
7.	Сума ПДВ, що підлягає відшкодуванню в другому місяці кварталу (цей рядок заповнюється при розрахунковому періоді, який дорівнює двом першим місяцям кварталу) (рядок 5 – рядок 6)	X	

№ пор.	Показник	Сума ПДВ
1	2	3
	Відмітка платника про порядок здійснення відшкодування:	
8.	– зарахування в рахунок платежів з податку на додану вартість, повне або часткове (указати суму)	
	а) з податку на додану вартість (указати суму)	
	б) інших платежів (розділ бюджетної класифікації)_____ (указати суму)	
9.	– перерахування на рахунок в установі банку (указати суму)	
10.	– видача казначейського чека (указати суму)	

Дата подання декларації | Наведена інформація є правильною.

Директор_____ (підпис) (прізвище)

Бухгалтер_____ (підпис) (прізвище)

М.П.

Платник ПДВ_____ (для фізичної особи – платника податку) (підпис) (прізвище)

Таблиця 14.9

Додаток № 2 до податкової декларації з податку на додану вартість

РОЗРАХУНОК КОРИГУВАННЯ СУМ ПДВ до податкової декларації за_____ (звітний період)

Подається платником при заповненні рядків 8 та 16 податкової декларації з податку на додану вартість

02 Платник_____ (назва – для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи)

03 Індивідуальний податковий номер | | | | | | | | | | | | | | | (номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

02 Адреса, телефон платника_____

(грн.)

№ пор.	Коригування податкових зобов'язань по податку на додану вартість, рядок 8	Сума ПДВ (+)	Сума ПДВ (–)
1	2	3	4
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			
Всього до збільшення			X
Всього до зменшення		X	
Всього по рядку 8 (всього по графі 3 + всього по графі 4) (+ або –)			

(грн.)

№ пор.	Коригування податкових зобов'язань по податку на додану вартість, рядок 8	Сума ПДВ (+)	Сума ПДВ (–)
1	2	3	4
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			
Всього до збільшення			X
Всього до зменшення		X	
Всього по рядку 16 (всього по графі 3 + всього по графі 4) (+ або –)			

Дата подання розрахунку | Наведена інформація є правильною.

Директор_____ (підпис) (прізвище)

Бухгалтер_____ (підпис) (прізвище)

М.П.

Платник ПДВ_____ (для фізичної особи – платника податку) (підпис) (прізвище)

Таблиця 14.10

Відмітка про одержання:
(вхідний №, дата, штамп ДПА)

Додаток № 3
до податкової декларації з податку на додану вартість

РОЗРАХУНОК ЧАСТКИ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ

за _____
(звітний період)

Подається на підставі вимог частини третьої статті 4 Указу Президента України від 07.08.98 р. № 857/98 "Про деякі зміни в оподаткуванні" платником, який здійснює продаж товарів (робіт, послуг) за нульовою ставкою податку на додану вартість та за результатами звітного періоду має суму податку на додану вартість, належну до відшкодування з бюджету (одночасно заповнено рядки 2 та 236 податкової декларації)

02 Платник _____
(назва – для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи)

☐ – юридична особа ☐☐☐☐☐☐☐☐☐ Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ

☐ – фізична особа ☐☐☐☐☐☐☐☐☐ Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО

03 Індивідуальний податковий номер ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐ _____
(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

04 Адреса, телефон платника _____

(грн.)

№ пор.	Показник	Обсяги продажу без урахування суми ПДВ	Сума ПДВ
1	2	3	4
	I. РОЗРАХУНОК ЧАСТКИ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ		
1.	Загальна сума ПДВ, задекларована до відшкодування за результатами звітного періоду (рядок 236 податкової декларації)	X	
2.	Загальний обсяг оподатковуваних операцій за звітний період (продукція, оподатковувана за ставкою 20%, 0% і звільнена від оподаткування)		X
3.	Загальний обсяг продажу товарів (робіт, послуг) за нульовою ставкою у звітному періоді (сума рядків 2а і 26 податкової декларації)		0
4.	Частка обсягу продажу товарів (робіт, послуг) за нульовою ставкою в загальному обсязі продажу (рядок 3 : рядок 2 х 100 %)		
5.	Сума бюджетного відшкодування, яка може бути відшкодована платнику протягом місяця, що настає після подання податкової декларації за звітний період (рядок 1 х рядок 4 : 100 %)	X	
6	Сума ПДВ, що відшкодовується шляхом зменшення податкових зобов'язань платника протягом трьох наступних звітних періодів (рядок 1 – рядок 5)	X	

№ пор.	Показник	Сума ПДВ
	Відмітка платника про порядок здійснення відшкодування:	
А:	сума бюджетного відшкодування, яка може бути відшкодована платнику протягом місяця, що настає після подання податкової декларації за звітний період (рядок 5 розрахунку), вказати відсоток відшкодування	%
7.	– зарахування в рахунок платежів, повне або часткове:	
	а) з податку на додану вартість	
	б) інших платежів (розділ бюджетної класифікації _____)	
8.	– перерахування на рахунок в установі банку	
9.	– видача казначейського чека	
Б:	залишок суми ПДВ, вказаної в рядку 6, що підлягає відшкодуванню після зарахування в рахунок погашення податкових зобов'язань платника протягом трьох наступних звітних періодів, вказати відсоток відшкодування	%
10.	– зарахування в рахунок платежів, повне або часткове:	
	а) з податку на додану вартість	
	б) інших платежів (розділ бюджетної класифікації _____)	
11.	– перерахування на рахунок в установі банку	
12.	– видача казначейського чека	

Дата подання декларації

Наведена інформація є правильною.

Директор _____
(підпис) (прізвище)

Бухгалтер _____
(підпис) (прізвище)

М.П.

Платник ПДВ _____
(для фізичної особи – платника податку) (підпис) (прізвище)

II. РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКУ ЧАСТКИ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
(заповнюється податковим органом)

1. Проведено в особовому рахунку платника згідно з поданою декларацією:
– до зменшення (рядок 236) _____
(сума) (підпис і посада відповідальної особи)

2. Відмітка про відшкодування податку на додану вартість:

2.1. Фактично відшкодовано у звітному періоді централізовано через галузеве міністерство або інший центральний орган виконавчої влади (рядок 24 податкової декларації) _____
(сума)

2.2. З урахуванням централізованого відшкодування відповідно до даних рядка 5 розрахунку частки бюджетного відшкодування протягом місяця, що настає після подання податкової декларації за звітний період:
– зараховано в рахунок погашення заборгованості з ПДВ _____
(сума)
– зараховано в рахунок платежів з ПДВ _____
(сума)

– зараховано в рахунок інших платежів_____
(рахунок бюджетної класифікації) (сума)

– перераховано на рахунок платника в установі банку_____
(сума)

– видано казначейський чек_____
(сума)

2.3. Залишок суми ПДВ, яка буде враховуватись у зменшення податкових зобов'язань в трьох наступних звітних періодах_____
(сума)

_____
(підпис і посада відповідальної особи)

Таблиця 14.11

ДЕРЖАВНА СТАТИСТИЧНА ЗВІТНІСТЬ

Коди										
форми документа за ДКУД	організації-складача – ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	території за КОАТУУ	галузі за ЗКГНГ	виду економічної діяльності за КВЕД	форми власності за КФВ	організаційно-правової форми господарювання за КОПФГ	міністерства, іншого центрального органу державної виконавчої влади за СПОДУ	вищестоящої організації – ідентифікаційний код за ЄДРПОУ		КС
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Форма № 1-Б термінова (місячна)

ЗАТВЕРДЖЕНА
наказом Держкомстату України від 20.08.98 р. № 290

Подається підприємствами та організаціями всіх галузей економіки і форм власності щомісячно на 20-й день після звітного періоду:
– статистичному органу за місцезнаходженням;
– вищестоящій організації або органу, що здійснює державне регулювання у відповідній галузі економіки.

Міністерство, інший центральний орган державної виконавчої влади_____

Організація_____

Форма власності_____

Вид діяльності (основний)_____

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ДЕБІТОРСЬКУ ТА КРЕДИТОРСЬКУ ЗАБОРГОВАНІСТЬ

Розділ І. Фінансові результати за січень – _____200__ р.

(тис. грн.)

Найменування показників	№ рядка	На кінець звітного періоду	За відповідний період минулого року
1	2	3	4
Балансовий прибуток або збиток	001		
Контрольна сума	002		

Розділ ІІ. Дебіторська та кредиторська заборгованість станом на 1_____200__ р.

(тис. грн.)

Найменування показників	№ рядка	Дебіторська		Кредиторська	
		усього	з неї прострочена	усього	з неї прострочена
А	Б	1	2	3	4
Усього: (ряд 020 + 150 + 300)	010				
І. Між підприємствами України – усього:	020				
у тому числі:					
за товари, роботи, послуги	030				
за векселями	040				
за оплатою праці персоналу	050	X	X		
з персоналом за іншими операціями	060			x	X
з податкових розрахунків	070				
з бюджетом	080				
за позабюджетними платежами	090	X	X		
за авансами	100				
з учасниками	110				
за страхуванням	120	X	X		
з дочірніми підприємствами	130				
інша заборгованість	140				
з неї:					
штрафи, пені, неустойки	141				
ІІ. Із суб'єктами господарської діяльності країн – колишніх республік СРСР	150				
у тому числі:					
Азербайджан	160				
Білорусь	170				
Вірменія	180				
Грузія	190				
Естонія	200				
Казахстан	210				
Киргизстан	220				
Латвія	230				
Литва	240				
Молдова	250				
Росія	260				
Таджикистан	270				
Туркменістан	280				
Узбекистан	290				
ІІІ. Із суб'єктами господарської діяльності інших країн	300				

"___"_____200__ р.

_____
(виконавець, телефон)

Керівник_____

Головний бухгалтер_____

Таблиця 14.12

Штамп підприємства

_____

№ тел._____

Додаток № 3
до Положення про строки сплати акцизного збору і подання розрахунку акцизного збору

До державної податкової інспекції в_____

Одержано "__"_____200__ р.
Вхідний № _____

Ідентифікаційний код платника

Штамп і підпис особи, відповідальної за прийняття розрахунку

_____

РОЗРАХУНОК АКЦИЗНОГО ЗБОРУ

_____
(назва підприємства)

за_____**200__ р.**
(місяць)

Розділ I. Обчислення суми акцизного збору (курс на 1-й день ____ кварталу: 1 євро =_____грн.)

№ пор.	Код товару за Гармонізованою системою опису та кодування товарів	Назва товару	Місткість спирту, %	Ємкість пляшки, л	Кількість пляшок	Оподатковуваний оборот, л		Ставки акцизного збору згідно із законом (у сумі за одиницю виміру продукції)	Нарахована сума акцизного збору, грн.			
						усього	в перерахунку на 100-відсотковий спирт		за векселями, строк оплати яких настав у звітному місяці	у зв'язку зі зміною курсу НБУ та ставок акцизного збору	Інші нарахування	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Разом:												

Розділ II. Результати перерахунку акцизного збору

1. Суми, сплачені в рахунок платежів, що підлягали сплаті за звітний місяць, щоденними платежами, при придбанні марок акцизного збору для маркування готової продукції, виготовленої з використанням спирту етилового, отриманого під зобов'язання сплатити акцизний збір за податковим векселем, у зв'язку зі зміною валютного (офіційного) курсу НБУ та ставок акцизного збору, інші платежі, усього_____грн.

у тому числі:

1.1. Щоденними платежами _____грн.

1.2. При придбанні марок акцизного збору _____грн.

1.3. У зв'язку зі зміною валютного курсу НБУ та ставок акцизного збору _____грн.

1.4. Інші платежі _____грн.

2. Сума, що підлягає доплаті за розрахунком (позитивне значення різниці між підсумком графи 13 розділу I та підсумком пункту 1 розділу II Розрахунку) _____грн.

(платіжний документ _____ дата _____ №_____)

3. Переплата (підсумок пункту 1 розділу II мінус підсумок графи 13 розділу I Розрахунку) підлягає зарахуванню чи поверненню з бюджету тільки за умови підтвердження наявності суми зайво внесеного податку результатами обов'язкової перевірки_____грн.

Розділ III. Зменшення акцизного збору при експорті підакцизних товарів при розрахунках за іноземну валюту

1. Сума акцизного збору, яка підлягає відображенню в особовому рахунку платника та зарахуванню в рахунок погашення податкових векселів*:

_____грн.
(цифрами та словами)

* До розрахунку платником обов'язково додається письмова заява з документальним підтвердженням здійснення експортної операції, а саме:

а) довідкою установи банку про надходження коштів в іноземній валюті на розрахунковий рахунок векселедавця;

б) копією вантажної митної декларації з відміткою прикордонної митниці про перетин товаром митного кордону України, скріпленою особовою номерною печаткою працівника митниці.

До Розрахунку повинна додаватися розшифровка оборотів, які не підлягають оподаткуванню (сума обороту, назва товару, місткість спирту етилового, обсяги продукції – усього та в перерахунку на 100-відсотковий (абсолютований) спирт, назва та реквізити споживача, напрям реалізації, пункт і стаття законодавчого акта, яким установлена зазначена пільга). Розшифровка, підписана керівником і головним бухгалтером та засвідчена печаткою, додається на окремому аркуші.

"__"_____200__ р.
(дата складання розрахунку)

Керівник підприємства_____
(прізвище та підпис)

Головний бухгалтер_____
(прізвище та підпис)

Відмітка працівника податкового органу про проведення сум акцизного збору за особовим рахунком платника:

нараховано (гр. 13 розділу I)_____грн. за строком_____
(цифрами та словами) (дата)

зменшено (пункт 1 розділу III)_____грн. за строком_____
(цифрами та словами) (дата)

"__"_____200__ р.
(дата проведення)

Працівник за обліком _____
(прізвище та підпис)

Таблиця 14.13

Додаток № 9
до Інструкції про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходження до Пенсійного фонду України

Подається платником до районного (міського) відділу ПФУ щомісячно до 10-го числа.

Міністерство, інший центральний орган виконавчої влади, комітет та ін._____
Організація_____
Адреса, № тел_____
Форма власності_____
Код за ЄДРПОУ_____

№ реєстрації платника_____
№ р/рахунка, назва банку_____
Кількість працівників_____

ІНФОРМАЦІЯ
про розрахунки з Пенсійним фондом України за_____місяць 200__ року

№ пор.	Назва показника	За даними платника суми (грн.)
1.	Недоїмка на початок звітного місяця	
2.	Одержаний ФОП за звітний місяць	
	у т. ч. у натуральній формі	
	з виручки від реалізації	
3.	Належить до сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування	
4.	Підлягає сплаті реструктуризованої заборгованості	
5.	Донараховане до збору за актами перевірок	
6.	Усього належить до сплати (1+3+4+5)	
7.	Усього перераховано у звітному місяці	
	у т. ч.: простроченої заборгованості (недоїмки)	
	з неї: погашено заборгованості шляхом виплати пенсій у натуральній формі	
	сплачено реструктуризованої заборгованості	
8.	Прострочена заборгованість (недоїмка) на кінець звітного місяця (6 – 7)	
9.	Несплачена пеня на початок місяця	
10.	Нараховано пені за актами перевірки в поточному місяці	
11.	Нараховано пені за прострочення підприємством у поточному місяці	
12.	Належить пені до сплати (9+10+11)	
13.	Сплачено пені	
14.	Залишок несплаченої пені (12 – 13)	

Керівник_____
(прізвище та ініціали)

М. П.

Головний бухгалтер_____
(прізвище та ініціали)

Камерально перевірив_____
(прізвище та ініціали)

"__"_____200__ р.

Таблиця 14.14

Затверджено
наказом Державної податкової адміністрації України від 04.08.97 р. № 279 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 01.07.99 р. № 339 зареєстровано у Міністерстві юстиції України 09.07.99 р. № 457/3750)

ПОВІДОМЛЕННЯ
про результати розрахунку авансового внеску податку на прибуток за _____200__ р.
(місяць)

Назва підприємства	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ ☐☐☐☐☐☐☐☐
	Форма власності (КПФ) ☐☐
Адреса, телефон платника	Підпорядкованість ☐☐☐☐
Повідомлення подається до Державної податкової інспекції (адміністрації) в_____	

Відмітка про одержання повідомлення

(дата, штамп ДПІ або ДПА)

Одиниця виміру: в тис. грн. з одним десятковим знаком

№ пор.	Показники	Код рядка	Сума
1	2	3	4
1.	Прибуток, що підлягає оподаткуванню, усього	01	
2.	У тому числі:		
3.	прибуток, отриманий від господарської діяльності	02	
4.	прибуток, отриманий від упровадження понижуючого коефіцієнта норм амортизації	03	
5.	Сума авансового внеску податку на прибуток до Державного бюджету, рядок 03 х 0,3, якщо значення в рядку 03 менше або дорівнює значенню в рядку 01, або рядок 01 х 0,3, якщо значення в рядку 03 більше від значення в рядку 01	04	
6.	Сума авансового внеску податку на прибуток до бюджету, рядок 02 х 0,3 (не проставляється, у разі якщо значення в рядку 03 більше, ніж значення в рядку 01)	05	

Дата подання повідомлення "__"_____200__ р.

Керівник підприємства_____
(підпис) (прізвище)

м.п.

Головний бухгалтер_____
(підпис) (прізвище)

Таблиця 14.15

Додаток
до наказу Державної податкової адміністрації України від 03.08.99р. № 404

ЗВІТ
про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
за _____ року

Державна податкова адміністрація (інспекція)_____

(назва підприємства або П.І.Б..фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності)

(адреса, телефон платника податків)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ ☐☐☐☐☐☐☐☐

Форма власності (КПФ) ☐☐

Підпорядкованість ☐☐☐☐

Ідентифікаційний номер платника податків згідно з ДРФО ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐

№ пор.	Показники	Код рядка	За звітний місяць	Наростаючим підсумком з початку звітного періоду
1	2	3	4	5
1.	Виручка від реалізації алкогольних напоїв та пива за звітний місяць (грн.)	01		
2.	Ставка збору (1 %)	02		
3.	Нараховано збору (ряд. 01 х ряд. 02) (грн.)	03		
4.	Фактично сплачено до бюджету	04		

Дата подання звіту "__"_____200__ р.

Наведена інформація є правильною.

М. П.

Керівник підприємства (фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності) _____ (прізвище, ініціали)
(підпис)

Головний бухгалтер _____ (прізвище, ініціали)
(підпис)

Посадова особа ДПА (ДПІ) _____

ЗМІСТ

Передмова 3

Частина І. Основи бухгалтерського обліку

Розділ 1. Загальна характеристика, предмет і метод бухгалтерського обліку

1.1. Поняття господарського обліку 5
1.2. Види обліку 9
1.3. Облікові вимірники 11
1.4. Завдання бухгалтерського обліку 12
1.5. Вимоги до бухгалтерського обліку 14
1.6. Види підприємств відповідно до форм власності, на яких здійснюється бухгалтерський облік 15
1.7. Предмет бухгалтерського обліку 16
1.8. Об'єкти бухгалтерського обліку 16
1.9. Метод бухгалтерського обліку 24

Розділ 2. Бухгалтерський Баланс та основи його побудови

2.1. Структура та основи побудови Балансу. Актив, пасив, статті Балансу 32
2.2. Господарські операції та їх вплив на статті Балансу 42

Розділ 3. Система рахунків та їх класифікація

3.1. Бухгалтерські рахунки, їх побудова 48
3.2. Активні, пасивні та активно-пасивні рахунки. Обороти і сальдо 49
3.3. Синтетичні й аналітичні рахунки. Субрахунки. Кореспонденція рахунків. Оборотні відомості. Позабалансові рахунки 50
3.4. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку 54
3.5. План рахунків бухгалтерського обліку 71

Розділ 4. Документація. Облікові регістри. Інвентаризація. Форми ведення бухгалтерського обліку

4.1. Документація 86
4.2. Облікові регістри 96
4.3. Виправлення помилок у первинних документах та облікових регістрах 97
4.4. Організація документообігу 100
4.5. Зберігання документів 102
4.6. Інвентаризація 104
4.7. Форми ведення бухгалтерського обліку 110
4.7.1. Меморіально-ордерна форма обліку 111
4.7.2. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку 112
4.7.3. Спрощена форма бухгалтерського обліку 116
4.7.4. Механізовані й автоматизовані форми ведення бухгалтерського обліку 118

Частина ІІ. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України

Розділ 1. Організація бухгалтерського фінансового та податкового обліку

1.1. Організація бухгалтерського фінансового обліку та облікова політика на підприємстві ... 126
1.2. (XV) Організація податкового обліку ... 140
1.3. Організація бухгалтерського фінансового обліку як інформаційної системи та управлінського обліку ... 144
1.4. Порядок ведення бухгалтерського обліку ... 152

Розділ 2. Облік основних засобів і нематеріальних активів, зносу та амортизації (рах. № 10, 12, 13)

2.1. Основні засоби підприємства, їх класифікація, оцінка і завдання обліку ... 154
2.2. Зміни підходу до оцінки вартості основних засобів ... 163
2.3. Завдання бухгалтерського фінансового обліку основних засобів. 181
2.4. Документальне оформлення обліку основних засобів ... 182
2.5. Облік основних засобів (рах. № 10, 13) ... 185
2.6. Облік капітальних інвестицій (рах. № 15) ... 188
2.7. Облік ремонтів основних засобів ... 189
2.8. Інвентаризація основних засобів ... 191
2.9. Облік і порядок визначення розміру збитків від нестачі, розкрадання, знищення (псування) матеріальних цінностей ... 193
2.10. Нематеріальні активи, їх облік (рах. № 12) ... 198
2.11. Кореспонденція рахунків з обліку основних засобів та нематеріальних активів ... 205
2.12. Облік орендованих основних засобів ... 212
2.13. Кореспонденція рахунків з оперативного лізингу (оренди) ... 224
2.14. Кореспонденція рахунків з фінансового лізингу (оренди) ... 228

Розділ 3. Облік виробничих запасів (рах. № 20, 22)

3.1. Організація обліку виробничих запасів. Класифікація. Оцінка ... 233
3.2. Документальне оформлення надходження запасів на склад і відпуску зі складу ... 238
3.3. Облік запасів на складі ... 251
3.4. Оцінка запасів ... 254
3.5. Оцінка запасів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку ... 256
3.6. Синтетичний облік надходження і використання виробничих запасів ... 258
3.6.1. Облік матеріалів, палива, запасних частин (субрахунки № 201, 203, 207, 208, 21) ... 259
3.6.2. Облік будівельних матеріалів (субрах. № 205) ... 274
3.6.3. Облік молодняку і тварин на вирощуванні та відгодівлі (рах. № 21) ... 276
3.6.4. Облік насіння та кормів (субрах. № 208 замість рах. № 10) 278
3.6.5. Облік реалізації виробничих запасів ... 279
3.6.6. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) (рах. № 22) ... 279
3.7. Інвентаризація виробничих запасів. Облік результатів інвентаризації ... 290
3.8. Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів (рах. № 20, 22) ... 296
3.9. Міжнародна практика обліку закупівлі виробничих запасів ... 301
3.10. Міжнародна практика бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів ... 301

Розділ 4. Облік праці та її оплати (рах. № 66)

4.1. Нормативні джерела для нарахування заробітної плати ... 304
4.2. Облік використання робочого часу. Облік виробітку ... 306
4.3. Фонд оплати праці ... 310
4.4. Індексація грошових коштів громадян ... 317
4.5. Період, за яким обчислюється середня заробітна плата ... 318
4.6. Виплати, що включаються до розрахунку середньої заробітної плати ... 319
4.7. Розрахунково-платіжна відомість ... 322
4.8. Права на відпустки ... 328
4.9. Облік заробітної плати в системі рахунків (рах. № 66 замість рах. № 70) ... 344
4.10. Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати ... 347

Розділ 5. Облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (рах. № 23, 25)

5.1. Загальні основи побудови обліку формування витрат виробництва продукції (робіт, послуг) ... 350
5.2. Групування та облік витрат виробництва за елементами (клас 8) ... 355
5.3. Групування витрат за статтями калькуляції ... 377
5.4. Облік витрат собівартості продукції (рах. № 23) ... 389
5.4.1. Облік витрат основного і допоміжних виробництв (рах. № 23) ... 390
5.4.2. Облік загальновиробничих і адміністративних витрат (рах. № 91, 92) ... 392
5.5. Облік незавершеного виробництва (робіт, послуг) (рах. № 23) ...
5.6. Методи калькулювання собівартості продукції ... 398
5.7. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво (рах. № 23, 25) ... 408

Розділ 6. Облік готової продукції, товарів та їх реалізації (рах. № 26, 27, 28)

6.1. Готова продукція, її облік, оцінка (рах. № 26, 27) ... 412
6.2. Облік реалізації готової продукції (робіт, послуг) (рах. № 90, 93, 70, 79) ... 417
6.3. Облік товарів. Торгова націнка (рах. № 28) ... 426
6.4. Кореспонденція рахунків з обліку товарів ... 431
6.5. Облік бартерних (товарообмінних) операцій ... 433

Розділ 7. Облік цінних паперів (рах. № 34 (клас 3); 62 (клас 6))

7.1. Види цінних паперів ... 437
7.2. Акції, облік акцій, нарахування і оподаткування дивідендів ... 439
7.3. Облігації, їх облік ... 455
7.4. Ощадні сертифікати, їх облік ... 457
7.5. Векселі, облік (рах. № 34, 62) ... 459
7.6. Казначейські зобов'язання держави. Облік операцій ... 470
7.7. Приватизаційні папери ... 474

Розділ 8. Облік грошових коштів (клас 3) (рах. № 30, 31, 33) та довгострокових фінансових інвестицій (клас 1) (рах. № 14)

8.1. Грошові кошти ... 478
8.2. Порядок відкриття, переоформлення і закриття рахунків в установах банків ... 479
8.3. Облік коштів на рахунках у банках (рах. № 31) ... 481
8.4. Облік операцій в іноземній валюті (субрах. № 312, 302 замість 51-2, 50-2) ... 484
8.5. Кореспонденція рахунків з обліку курсових різниць ... 495
8.6. Кореспонденція рахунків з обліку коштів на рахунках в банках ... 497
8.7. Облік касових операцій (рах. № 30) ... 502
8.7.1. Порядок ведення касових операцій у національній валюті України ... 502
8.7.2. Документальне оформлення касових операцій ... 505
8.7.3. Порядок одержання грошових коштів готівкою у банку і здавання до банку ... 509
8.7.4. Касова книга ... 511
8.7.5. Облік касових операцій у системі рахунків ... 513
8.7.6. Облік інших грошових коштів (рах. № 33 замість № 56) ... 518
8.8. Облік довгострокових фінансових інвестицій (рах. № 14 замість № 58) ... 519

Розділ 9. Облік фінансових результатів підприємства (рах. № 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79) (клас 7)

9.1. Фінансові результати (прибутки, збитки), їх визначення ... 524
9.2. Призначення рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності" ... 529
9.3. Облік доходів від реалізації (рах. № 70) ... 531
9.4. Облік іншого операційного доходу (рах. № 71) ... 534
9.5. Облік доходу від участі в капіталі ... 537
9.6. Облік інших фінансових доходів ... 538
9.7. Облік інших доходів ... 540
9.8. Облік надзвичайних доходів і страхових платежів (рах. № 75) ... 542
9.9. Облік страхових платежів ... 542
9.10. Облік фінансових результатів (рах. № 79) ... 543

Розділ 10. Формування та облік власного капіталу (рах. 40 – 49) (клас 4)

10.1. Визначення, оцінка і функції власного капіталу ... 546
10.2. Різновиди власного капіталу ... 549
10.3. Формування Статутного капіталу на державному підприємстві ... 551
10.4. Формування та облік Статутного капіталу в акціонерному підприємстві ... 552
10.5. Формування пайового капіталу ... 558
10.6. Формування додаткового капіталу ... 559
10.7. Формування Резервного капіталу ... 559
10.8. Вилучений капітал ... 559
10.9. Неоплачений капітал ... 560
10.10. Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) ... 560

Розділ 11. Система оподаткування в Україні

11.1. Податкова система ... 562
11.2. Види податків, зборів (обов'язкових платежів) і порядок зарахування їх до бюджетів ... 566
11.3. Податки на прибуток (рах. № 98) ... 572
11.3.1. Особливості податків на прибуток ... 572
11.4. Податок на додану вартість ... 577
11.4.1. Податок на додану вартість. Платники податку, база оподаткування, ставки податку ... 577
11.4.2. Облік операцій з податку на додану вартість ... 589
11.5. Акцизний збір ... 590
11.5.1. Особливості акцизного збору ... 590
11.6. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва ... 594
11.7. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" ... 601
11.8. Збір на обов'язкове державне пенсійне і соціальне страхування; збір на обов'язкові платежі (рах. № 65) ... 604
11.9. Збір-відрахування на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг ... 607
11.10. Прибутковий податок з громадян ... 608
11.11. Облік дотацій, субсидій та відшкодування пільг у житлово-комунальному підприємстві ... 614
11.12. Кореспонденція рахунків з обліку операцій з податку на прибуток, ПДВ, акцизного збору, фінансових санкцій та ін. ... 619

Розділ 12. Облік поточних і довгострокових зобов'язань (рах. № 60, 50, 55) (клас 6 і клас 5)

12.1. Умови та форми кредитування банком підприємств. Види кредитів ... 621
12.2. Кредитування підприємств за рахунок коштів міжнародних фінансово-кредитних інститутів ... 626
12.3. Державне кредитування підприємств ... 627
12.4. Облік короткострокових кредитів банків (рах. № 60) ... 632
12.5. Облік довгострокових кредитів банків (рах. № 50) ... 634

Розділ 13. Облік розрахунків підприємства (рах. № 63, 64, 65, 66, 67, 68, 36, 37) (клас 6 і клас 3)

13.1. Форми безготівкових розрахунків в Україні ... 637
13.2. Особливості розрахунків зовнішньоекономічної діяльності ... 644

13.3. Облік розрахунків з постачальниками і покупцями, підрядниками і замовниками, різними дебіторами та поточними зобов'язаннями (рах. № 36, 37, 63).....648
13.4. Облік розрахунків з підзвітними особами (субрах. № 372).....653
13.5. Облік розрахунків за претензіями (субрах. № 374).....660
13.6. Облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків (субрах. № 375).....662
13.7. Облік розрахунків векселями (рах. № 62).....665
13.8. Облік розрахунків з бюджетом (рах. № 64).....666
13.9. Формування соціальних фондів і облік розрахунків зі страхування (рах. № 65).....667
13.10. Облік розрахунків з учасниками (рах. № 67).....673
13.11. Розрахунки пластиковими картками.....675

Розділ 14. Інтерпретація фінансової звітності підприємств України в системі міжнародних стандартів

14.1. Фінансова звітність підприємств різних країн світу.....679
14.2. Фінансові звіти – складова частина фінансової звітності.....684
Національні стандарти бухгалтерського обліку.....694

ВИДАВНИЦТВО "А.С.К."

ЗДІЙСНЮЄ:

✓видання книжок вітчизняних авторів
✓оптову і роздрібну книготоргівлю
✓фінансування книговидавничої діяльності на взаємовигідних умовах
✓оптовий книгообмін
✓доставку оптових партій книжок автотранспортом або багажем

ПРОПОНУЄ:

✓понад 4 000 назв книжок
✓щотижня оновлюваний асортимент
✓книжки на реалізацію (товарний кредит)
✓гнучку систему знижок (до 30%)
✓взаємовигідні умови роботи

РОЗМІЩУЄ:

✓в книжках рекламу

ЗАПРОШУЄ ДО СПІВРОБІТНИЦТВА АВТОРІВ:

✓словників, довідників
✓підручників та навчальних посібників для шкіл, ліцеїв, вузів
✓підручників та навчальних посібників з економіки, юриспруденції, бухобліку, філософії, психології
✓книжок з медицини та народної медицини
✓вітчизняних детективів

Наша адреса: Київ, вул. П.Нестерова, 3, 5-й пов.
тел.: 446-72-51, 241-94-96;
відділ реклами: тел. 446-44-07, тел./факс 242-53-09
E-mail: askbooks@elan-ua.net

Режим роботи: з 9^{30} до 18^{00}, крім суб. та нед.

Їхати: ст. м. "Шулявська"; трол. №№5,7,21,22,27; авт. №17

Свої відгуки та пропозиції надсилайте на адресу:
03057, Київ-57, а/с 30, "А.С.К."

Навчальне видання

ТКАЧЕНКО Надія Марківна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

5-те видання, доповнене й перероблене

Допущено
Міністерством освіти і науки України
як підручник для студентів вищих навчальних закладів
економічних спеціальностей

Редактор *В. Дмитренко*
Коректор *Н. Кунцевська*

Підписано до друку 16.07.00. Формат 84x108/32.
Папір друк. Гарнітура "Антиква". Друк високий.
Умовн.-друк. арк 41,16. Тираж 50 000. Зам.0-447.

"А.С.К.", 04112, Київ-112, вул. Шамрила, 2б.

Головне підприємство
республіканського виробничого об'єднання "Поліграфкнига",
03057, Київ-57, вул. Довженка, 3.

ISBN 966-539-261-1