

МІЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ



МАУП

*В. Б. Захожай, М. Ф. Базась,
М. М. Матюха, В. М. Базась*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

*За редакцією
В. Б. Захожая і М. Ф. Базася*

*Затверджено
Міністерством освіти і науки України
як підручник для студентів
вищих навчальних закладів*

Київ 2005

ББК 65.9(4УКР)052я73
Б94

Рецензенти: *Сопко В. В.*, д-р екон. наук, проф., акад. АЕУН,
Ткаченко Н. М., д-р екон. наук, проф.
Швець В. Г., д-р екон. наук, проф.

*Схвалено Вченою радою Міжрегіональної Академії
управління персоналом (протокол № 6 від 03.07.03)*

*Затверджено Міністерством освіти і науки України
(лист № 1/11-5126 від 08.12.03)*

Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підруч. для
Б94 студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась,
М. М. Матюха, В. М. Базась; За ред. В. Б. Захожая, М. Ф. Ба-
зася. — К.: МАУП, 2005. — 968 с.: іл. — Бібліогр.:
с. 639–644.

ISBN 966-608-372-8

У підручнику на основі чинного законодавства України, національ-
них стандартів бухгалтерського обліку висвітлено вперше роль обліку
в умовах ринкової економіки в різних галузях економіки. Викладено
особливості методики побудови бухгалтерського обліку в галузях еко-
номіки, форми й організацію ведення та методологічні засади побудови
бухгалтерського обліку в галузях економіки і напрями їх удосконален-
ня відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінан-
сову звітність в Україні” та національних положень (стандартів) бух-
галтерського обліку в умовах комп’ютеризації ІС “Бухгалтерія”.

Для студентів вищих навчальних закладів, бухгалтерів-практиків,
керівників підприємств, викладачів.

ББК 65.9(4УКР)052я73

© В. Б. Захожай, М. Ф. Базась,
М. М. Матюха, В. М. Базась, 2005

© Міжрегіональна Академія управління
персоналом (МАУП), 2005

ISBN 966-608-372-8

ПЕРЕДМОВА

Запровадження нових національних стандартів бухгалтерського обліку дало поштовх для появи нових публікацій, випуску різноманітної літератури, в якій розглядаються сучасні підходи й погляди на систему вітчизняного бухгалтерського обліку. В цьому підручнику розглядаються загальні принципи й положення бухгалтерського обліку, призначені для ознайомлення з базовими елементами фінансового обліку.

Однак для повноцінної функціональної підготовки спеціалістів-фахівців із бухгалтерського обліку необхідне більш широке висвітлення, формування системи знань, поглядів для ознайомлення з особливостями побудови економічної діяльності підприємств та їх впливу на побудову бухгалтерського обліку.

Підручник дає можливість опанувати повний курс з вивчення бухгалтерського обліку в галузях економіки, а саме: по-перше, це опрацювання специфічних моментів щодо ведення окремих ділянок обліку, по-друге, вивчення специфічних особливостей економічної діяльності галузей народного господарства та їх вплив на організаційну побудову бухгалтерського обліку. Якщо основні поняття бухгалтерського обліку забезпечують в основному лише передачу знань з предмета, то підручник передбачає їх раціональне поєднання із різними наведеними прикладами, на яких закріплюються, поглиблюються одержані знання з базових навчальних курсів. Тому цей підручник передбачає підготовку і поглиблення практичних навичок фахівців залежно від виду діяльності конкретного підприємства на базі самостійного вивчення окремих питань, а в деяких випадках — і окремих тем.

Суттєвими відмінностями цього підручника від інших є викладення положень ведення бухгалтерського обліку в основних галузях народного господарства за логічно сформованою структурою змісту підручника. Це дало змогу авторам досягти мети — висвітлення предмета як самостійного курсу “Бухгалтерський облік в галузях економіки”.

ЗАГАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Основні визначення бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік — це мова бізнесу. Якщо бізнес здійснюється у рамках окремо взятого підприємства, то дані бухгалтерського обліку використовують для потреб внутрішнього менеджменту в процесі прийняття управлінських рішень.

Тому неможливо переоцінити значення повної і достовірної інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства при вирішенні поточних і перспективних господарських проблем. Для прийняття управлінських рішень, навіть на рівні підприємства, повинні використовуватись дані, які відповідають певним правилам, вимогам і нормам, що є зрозумілими та прийнятними для користувача. Зокрема, щоб порівняти фінансові результати, досягнуті у попередньому та звітному періодах, необхідно використовувати показники, які визначені за єдиною методологією з використанням однакових критеріїв і правил.

З цією метою підприємство повинно розробити свою облікову політику, що підпорядкована потребам внутрішнього менеджменту. Але при прийнятті ефективних управлінських рішень менеджери не обмежуються суто внутрішньою фінансовою інформацією, а порівнюють її з відповідними показниками подібних підприємств: підприємств конкурентів чи партнерів по бізнесу. Тому закономірно виникає потреба в уніфікації вимог до фінансової інформації у рамках галузі, системи економіки країни.

Процес такої уніфікації називають *стандартизацією бухгалтерського обліку* — це процес розробки і послідовного застосування єдиних вимог, правил і принципів до визнання оцінки,

відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку. Якщо стандартизація здійснюється в межах однієї країни, то мова йде про створення національних облікових стандартів бухгалтерського обліку.

Відмінності економічного розвитку та рівня організації виробництва, особливості проблем окремих країн зумовили суттєві відмінності у критеріях і методах оцінки об'єктів бухгалтерського обліку при підготовці фінансових звітів за національним обліковим законодавством. Однак інтенсивна економічна інтеграція, що розпочалась після Другої світової війни, призвела до необхідності стандартизації бухгалтерського обліку вже на міжнародному рівні. Утворення спільних підприємств, транснаціональних корпорацій, експорт капіталів, утворення та розвиток міжнародних фондових ринків — все це вимагало відповідного стандартизованого інформаційного забезпечення.

У 1973 р. за сприянням ООН та Організації Європейської економічної співдружності було засновано Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Метою створення була розробка та публікація Стандартів бухгалтерського обліку (**СБО**), що їх мають дотримуватись при складанні фінансових звітів у всьому світі. На сьогодні розроблено близько 40 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, серед яких є стандарти загальнометодологічного спрямування, а також такі, що стосуються окремих об'єктів та сфер діяльності.

Поступово до цього процесу прилучається Україна, головним напрямом якого є створення економіки відкритого типу, тобто відкритої для співпраці із зарубіжними партнерами, взаємного інвестування та кредитування з боку зарубіжних партнерів і міжнародних фінансових організацій. Економічні реформи в країні призвели до необхідності реформування бухгалтерського обліку на засадах міжнародної гармонізації і стандартизації.

З цією метою була прийнята Постанова Кабінету Міністрів України від 28.05.98 № 1706, яка затвердила Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

19 липня 1999 р. був затверджений Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 1707-III, в який були внесені зміни від 08.06.2000 № 1807-III; та від 22.06.2000 № 1829-III. Цей закон визначає правові принципи регулювання,

організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Загальні вимоги до фінансової звітності:

- на основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані скласти фінансову звітність, яку підписує керівник і бухгалтер підприємства;
- форми фінансової звітності і порядок її заповнення встановлюються Міністерством фінансів України, узгоджені з Державним Комітетом статистики України;
- для банків форми розробляє Національний банк України;
- для бюджетних установ — Головне управління Державного казначейства.

Також встановлено Постановою Міністерства фінансів України про “Порядок представлення фінансової звітності”, від 28.02.2000 № 419. В цій Постанові вказано, хто представляє звітність (це 25 число місяця наступного за звітним і 20 число за поточним звітом). Перед складанням фінансової звітності обов'язково проводять інвентаризацію активів.

Конкретним виробництвам притаманні визначені прийоми обліку випуску виробів, об'єкти калькулювання, групування та розподіл витрат, форми контролю за витратами та використанням засобів. Галузі народного господарства класифікують на добувні (видобуток вугілля, нафти, газу) та обробні (металургійна, машинобудівна, хімічна, текстильна). Переробні галузі класифікуються залежно від типу виробництва технологічними особливостями створення продукції та від організації виробництва.

За технологічною ознакою створення продукти виробництва галузей народного господарства класифікуються на два типи:

1) виробництво, при якому кінцевий продукт утворюється шляхом послідовного проходження та обробітку сировини через кілька переділів (фаз) (металургія, текстильна промисловість);

2) виробництво, яке характеризується тим, що шляхом багатьох операцій розкрою матеріалів і механічної обробки виготовляють окремі деталі, які далі збирають в окремі вузли та вироби (машинобудування, швейна, взуттєва промисловість).

Залежно від періодичності випуску та повторюваності виробів продукція виробництва поділяється на індивідуальну (одиначну), серійну, масову.

До складу підприємств можуть входити підсобні господарства, облік витрат по яких ведуть відокремлено на відповідних субра-

хунках промислових, допоміжних господарств. Таке твердження особливо характерне для сільськогосподарських підприємств, до складу яких, як правило, входять дрібні переробні цехи, промислові виробництва, будівельні відділки, бригади.

За характером перервності виробничих процесів галузі розрізняють за безперервністю дискретного виробництва. Основною класифікаційною ознакою тут виступає коефіцієнт закріплення технологічних операцій за обладнанням (табл. 1.1).

Виробництво у галузях народного господарства характеризується специфічними особливостями, які впливають в основному

Таблиця 1.1

Класифікація виробництва за характером перервності

Тип виробництва	Особливості	Вид продукції
Одиночне дискретне виробництво	Велика номенклатура виробництва, обмежений обсяг випуску, тривалий цикл виготовлення. Високий коефіцієнт закріплення технологічних операцій за обладнанням універсального виду (верстати з числовим програмним керуванням, центри обробітку, універсальні автоматичні виробництва), високий професійний рівень працівників	Надскладні вироби, що виготовляють на замовлення (літаки, кораблі, турбіни)
Малосерійне і серійне дискретне виробництво	Малосерійне і серійне дискретне виробництво. Зменшення номенклатури продукції, що випускається, і ріст обсягу випуску продукції. Середній коефіцієнт закріплення технологічних операцій за вузькоспеціалізованим обладнанням, вузька спеціалізація працівників	Складні вироби (гелікоптери, двигуни, прилади)
Масове безперервне виробництво	Масове безперервне виробництво. Зменшення номенклатури продукції, що випускається, при великих обсягах випуску. Низький коефіцієнт закріплення технологічних операцій за вузькоспеціалізованим обладнанням, конвеєри, поточні лінії, технологічні комплекси	Вироби масового попиту (автомобілі, продукти харчування)

на ведення обліку витрат і калькулювання виробленої продукції.

1. Спостерігається велика різноманітність організаційно-правових форм підприємств (табл. 1.2). Організаційна структура управління підприємством визначає внутрішню побудову обліку, організацію її на підприємстві. Організаційна структура регламентує схему документообігу системи бухгалтерського обліку, рівні прийняття управлінських рішень. Типовими організаційними структурами управління є:

- 1) лінійно-функціональна структура, що й закріплює за підрозділами обмежені функції управління й облікової роботи;
- 2) дивізійна структура, що закріплює на основі бізнес-одиниць функції повного управлінського циклу та проведення повної облікової роботи;
- 3) матрична структура, що поєднує функції лінійно-функціональної та дивізійної структури.

2. Різноманітний випуск різної готової продукції, що має вплив на вибір об'єкта групування витрат (продукція, замовлення, переділ, виробництво в цілому). На різних підприємствах промисловості застосовують різну номенклатуру статей витрат, оскільки її елементи мають вплив на розрахунок і величину собівартості продукції. Наступним фактором можна назвати структуру статей витрат. Приведений фактор визначають за такими характеристиками:

- 1) за обсягом виробництва — однопередільний метод формування витрат, що здійснюється одноразово (судно-, трубобудування); попередільний — коли витрати обліковуються в розрізі технологічних переділів (фаз), видів продукції або напівфабрикатів (підприємства чорної металургії, швейні виробництва). При попередільному методі розрізняють різновид попроцесного методу, особливістю якого є відсутність незавершеного виробництва (добувні галузі і добування вугілля, солі та ін.);
- 2) за кількістю об'єктів обліку — однопродуктивний (за окремим одним виробом) і багатопродуктивний (за групою виробів);
- 3) за способом розподілу непрямих витрат — однокоефіцієнтний (для всіх непрямих витрат установлюється один коефіцієнт) і багатокоефіцієнтний;
- 4) за часом відображення витрат розрізняють: попередні (апріорні) (за нормою, планом) та апостеріорні (звітні).

Таблиця 1.2

Документи при реєстрації підприємств

Вид господарського формування	Заява про реєстрацію	Рішення про створення	Статут	Угода між засновниками	Додаткові документи для окремих господарських формувань
Приватне підприємство	+	—	+		
Державне підприємство	+	Наказ	+		Протокол зборів трудового колективу
Комунальне підприємство		+	Наказ	+	
Колективне підприємство	+	Протокол зборів трудового колективу	+		—
Господарські товариства: • акціонерні	+	Протокол зборів акціонерів	+	+	Підписний лист на акції (мінімум 60 % статутного капіталу)
• з обмеженою та додатковою відповідальністю	+	Протокол зборів учасників	+	+	Довідка з банку про сплату 30 % статутного капіталу
• повні	+	—	—	+	—
• командитні	+	—	—	+	Довідка з банку про сплату 25 % статутного капіталу
Об'єднання підприємств	+	Протокол зборів трудових колективів підприємства	+	Крім консорціумів і концернів	Копії установчих документів підприємств засновників і протоколи зборів їх трудових колективів
Філії, представництва, інші відокремлені підрозділи	+	Рішення засновника відповідно до його статуту	Положення	—	Копії установчих документів засновника

3. Залежно від виду господарських формувань формуються особливості обліку капіталу підприємства.

4. Залежно від форми власності застосовують журнальну, меморіально-ордерну, спрощену форми обліку.

5. На підприємствах спостерігається специфіка процесу виробництва і форм організації праці, що потребує особливого обліку виробітку і витрат часу.

1.2. Основні принципи побудови бухгалтерського обліку

Сучасний бухгалтерський облік представляє собою систему збору, накопичення і обробки інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Організаційні форми та методи ведення бухгалтерського обліку, що використовуються на підприємствах різних галузей народного господарства, мають сприяти своєчасному наданню інформації щодо виявлення внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економії матеріальних ресурсів, зниження витрат, а також іншої інформації для забезпечення ефективного ведення господарської діяльності.

Запроваджені національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), які побудовані на базі міжнародних стандартів, запроваджено новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, а звідси зміни у методології ведення бухгалтерського обліку, які сприяють розвитку міжнародних економічних зв'язків, зацікавленню іноземних інвесторів, загальному розвитку перехідної вітчизняної економіки.

Відкритим питанням залишається формування методів і принципів облікової роботи на підприємствах, установах, організаціях. Саме розвиток методів, принципів бухгалтерського обліку має вплив на процес ціноутворення, визначення фінансових результатів, надання загальної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Для облікового процесу досить важливим є визначення та дотримання принципів бухгалтерського обліку. Характерними принципами бухгалтерського обліку підприємств різних галузей є:

Принцип господарської одиниці (автономності підприємства)

Кожне підприємство розглядається як господарська одиниця (юридична особа), що є відокремленою від її власників чи інших підприємств. Тому бухгалтерський облік ведеться окремо для підприємства. Особисте майно та інші засоби власників підприємства не повинні відображатись у звітності підприємства.

Коли мова йде про акціонерні компанії (корпорації), то проблеми з визначенням господарської одиниці (юридичної особи) взагалі не існує, тому що компанія (корпорація) набуває статусу окремої господарської одиниці (юридичної особи) з моменту її заснування. Відповідно до міжнародної практики керівництво діяльністю компанією здійснюється органами управління компанії (дирекцією) окремо від власників компанії (її акціонерів). Фінансовий облік компанії здійснюється незалежно від діяльності її власників. Взаємовідносини між власниками компанії та її керівництвом визначаються законодавством країни, а також установчими документами та внутрішніми правилами компанії.

Принцип господарської одиниці розповсюджується не тільки на приватні компанії, а й на урядові установи, заклади освіти, недержавні й релігійні організації та інші установи.

Якщо якась установа є структурним підрозділом іншої, то в цьому випадку вона також розглядається як окрема господарська одиниця і також повинна вести власний фінансовий облік. Наприклад, початкова школа може входити до складу середньої школи, та, у свою чергу, входить до системи освітніх установ певного району, а ті установи — до системи освітніх установ міста чи іншої адміністративно-територіальної одиниці. Однак відповідно до принципу господарської одиниці кожна з освітніх установ чи систем здійснює власний фінансовий облік.

Принцип безперервності

Цей принцип передбачає, що підприємство здійснюватиме свою діяльність протягом певного періоду і ця діяльність не буде зупинена найближчим часом. Це припущення є основою для відображення статей активів по фактичній собівартості, а не за ринковою вартістю, яка стає визначальною при ліквідації підприємства.

У нормальних умовах роботи власники підприємства не мають наміру його ліквідувати чи продати. Виходячи з цього принципу, господарські засоби включаються до балансу в оцінці за їхньою фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною. До звіту про прибутки включаються доходи і витрати, зумовлені нормальною поточною діяльністю підприємства.

У протилежному разі, коли є ознаки, що підприємство припинить свою діяльність і буде ліквідоване, використовуються інші правила бухгалтерського обліку. У разі ліквідації підприємства його активи (майно) оцінюються за ліквідаційною (ринковою) вартістю.

За цим принципом підприємство не повинно постійно здійснювати оцінку своїх засобів. Керівництво підприємства виходить з принципу, що виробничі засоби будуть використані в майбутній діяльності. У підприємства-товаровиробника основні засоби та обігові кошти використовуватимуться в майбутньому виробництві товарів, які, у свою чергу, будуть продані споживачу. При продажу товару визначається і ринкова ціна. Поточна вартість обладнання, машин та інших засобів є неактуальною, тому що підприємство не розпродаватиметься частинами, а його цілим майновим комплексом буде використано в майбутньому виробництві.

Для власника підприємства більш важливим є не поточна вартість активів підприємства, а обсяги та швидкість грошових потоків, які мають надійти від діяльності підприємства.

Однак інколи трапляється, що компанія знаходиться на межі банкрутства. У такому випадку виникає необхідність визначення вартості активів. Як правило, вартість активів визначається за їхньою ліквідаційною ціною. Проте така ситуація не є типовою для країни зі здоровим економічним середовищем, де випадки банкрутства зустрічаються рідко.

Принцип грошового виміру

Цей принцип передбачає, що гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, а також забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства. Гроші стають основним детермінатором визначення фактів і подій.

Незважаючи на всі переваги цього принципу, все ж таки цифри не можуть передати стан здоров'я президента компанії, її кадрову політику чи стан конкурентів. Бухгалтерський облік не розкри-

ває повної картини компанії, тому той, хто користується фінансовою документацією, повинен усвідомлювати це, хоча інколи інформація нефінансового характеру є більш важливою.

Гроші визначають вартість речі в момент фіксації операції в бухгалтерському обліку. Зміни вартості грошей не призводять до змін у бухгалтерському обліку. Машина, що була придбана за 150 тис. грн в 1980 р., та ділянка землі, що була також придбана за 150 тис. грн в 1998 р., у фінансових документах будуть однаково обліковані за тією самою ціною — 150 тис. грн, хоча купівельна вартість грошей у різні роки є також різною. Всі бухгалтери знають, що гроші змінюють свою вартість, проте вони не збираються відображати ці зміни у фінансових документах.

Принцип періодичності (або облікового періоду)

Принцип визначає можливість і необхідність поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання необхідної звітності та виявлення результатів діяльності. Найчастіше обліковий період збігається з календарним роком. Проміжним обліковим періодом є поквартальні періоди, за які також складається звітність і виявляються фінансові результати.

Хоча діяльність підприємства є безперервною і реальну оцінку бізнесу можна визначити тільки в момент ліквідації підприємства, з метою складання фінансової звітності принцип періодичності припускає розділення діяльності підприємства на певні періоди часу.

Принцип послідовності (або принцип постійності)

При веденні бухгалтерського обліку можуть бути застосовані різні методи обліку. Принцип послідовності передбачає, що якщо компанія вибрала якийсь один метод обліку, то вона повинна застосовувати його постійно. Тільки в крайньому разі, коли виникає життєво необхідна ситуація, яка, у свою чергу, зумовлена об'єктивністю реальної практики, методи ведення обліку можуть бути змінені. Це певною мірою стосується методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, порядку нарахування зносу малоцінних предметів, створення резервів, методу обліку витрат виробництва, методів оцінки майна тощо.

Якщо компанія часто змінює методи ведення обліку без нагальної потреби, то ведення бухгалтерського обліку стає більш формальним, тому що в таких умовах порівняти фінансові результати компанії складно і, більше того, втрачає свою суть.

Цей принцип є актуальним і важливим не тільки для самих компаній, а й для користувачів фінансовою інформацією. Після проведення зовнішнього аудиту аудитор у своєму звіті обов'язково зазначає, що “фінансовий облік компанії здійснюється відповідно до принципів GAAP (Generally accepted accounting principles), виходячи з принципу послідовності відповідно до попереднього року”. Будь-які зміни в методах ведення бухгалтерського обліку викликають особливу увагу в аудиторів.

Принцип послідовності стосується тільки певного періоду, а не конкретного моменту. Наприклад, довготермінові активи обліковуються по собівартості, тоді як запаси можуть обліковуватись за ціною, нижчою від собівартості чи за ринковою ціною. Дехто вважає, що це є порушенням принципу послідовності, хоча насправді це не стосується самого принципу.

Принцип послідовності не поширюється на облік окремих об'єктів обліку і зовсім не означає, що облік окремих об'єктів повинен здійснюватись однаково. Цей принцип розповсюджується тільки на окремі категорії обліку.

Принцип історичної собівартості

Цей принцип визначає пріоритет історичної собівартості над іншими видами оцінки активів, оскільки вона характеризує реальну оцінку засобів, що були витрачені на їхні закупівлю та виробництво.

Економічні ресурси підприємства називаються його активами. Активи складаються з коштів, землі, будинків, обладнання та іншого майна і майнових прав. Принцип історичної собівартості, як і принцип безперервності, є одним з фундаментальних принципів бухгалтерського обліку. Цей принцип означає, що активи компанії відображаються у фінансових документах за ціною їхнього придбання (за собівартістю). Собівартість є основою послідовності бухгалтерського обліку.

З часом, через різні причини, вартість активів компанії може змінюватись. Проте бухгалтер не відображає зміни вартості активів у фінансовій звітності, крім випадків придбання нових ак-

тивів. Тому існує велика відмінність між вартістю активів, що відображена в документах, від її поточної (ринкової) вартості. У фінансових документах, як правило, активи відображені за їхньою історичною ціною, тобто ціною їхнього придбання.

Ціна, за якою активи показані у фінансовій звітності, не є ціною, за яку ці активи можуть бути проданими. Найбільш поширеною помилкою бухгалтерів-початківців є те, що вони вважають, що ціна, за якою активи показані у фінансовій звітності, тісно пов'язана з реальною вартістю активів компанії. Звичайно, вартість коштів, що визначені в статті балансу підприємства, є реальною, проте вартість землі, будинків, обладнання, що показана в балансі, не має нічого спільного з ринковою вартістю цих активів. Існує аксіома, що більше компанія володіє активом, то менше його вартість відповідає ринковій вартості цього активу.

Однак принцип історичної вартості зовсім не означає, що всі активи компанії визначаються у фінансових документах за ціною їхнього придбання протягом усього часу володіння цими активами. Історична вартість активів також може змінюватись. З часом вартість активів зменшується, тому що активи мають обмежений період існування. Відбувається так звана амортизація активів. Суть процесу амортизації активів полягає в поступовому зменшенні вартості активів і перенесенні цієї вартості на так звану операційну вартість (тобто вартість процесу виробництва). Амортизація не має ніякого відношення до ринкової чи реальної вартості активів.

Принцип фактичної реалізації

Цей принцип застосовується для визначення суми, яка повинна бути визнана як виручка після відвантаження продукції. За цим принципом облік доходу здійснюється за допомогою методу нарачування, тобто відразу після відвантаження продукції (надання послуг) та пред'явлення рахунка покупцеві.

Моментом реалізації продукції та отримання доходу є момент переходу до покупця права власності на товар і ризику у зв'язку з його доставкою, а не обов'язково момент отримання грошей.

Реалізація пов'язана з надходженням грошей чи вимог до грошей (дебіторська заборгованість). Якщо покупець витрачає

50 грн у гастрономі, сплачуючи за товари готівкою, то ці 50 грн відразу визнаються як виторг від реалізації. Якщо універмаг продає костюм вартістю 300 грн на умовах розстрочки в 30 днів, то 300 грн зараховуються як дебіторська заборгованість.

Принцип фактичної реалізації передбачає, що сума грошей може бути визнана як виторг, коли можна бути впевненим, що кошти за продукцію, товари чи послуги надійдуть. Однак поняття “бути” впевненим у цьому випадку має досить невизначений характер. За цим принципом сума виручки може бути меншою за вартість проданих товарів чи наданих послуг. Прикладом такої ситуації може бути продаж товарів з дисконтом, тобто коли виторг від реалізації товарів менший за нормальну ціну продажу. У цьому випадку виторг від реалізації визнається за ціною, нижчою за нормальну ціну продажу.

Більш невизначеною є ситуація, коли продаж товарів здійснюється в кредит. Коли компанія здійснює продаж товарів у кредит, очікується, що покупець з часом обов’язково оплатить ці товари. Проте практика свідчить, що не всі покупці є сумлінними і сплачують за отримані раніше товари чи послуги. У цьому випадку сума виручки повинна бути зменшена на суму за товари, за якими оплата ніколи не відбудеться або зарахована на рахунок так званих безнадійних дебіторів.

Принцип відповідності

Відповідно до цього принципу для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами. Витрачені кошти розглядаються як витрати звітного періоду не тільки в момент виплати грошей, а й в момент споживання активів або виникнення зобов’язань з метою отримання доходу.

Продаж товарів або надання послуг мають два аспекти:

- виручка від реалізації, яка певною мірою відображає зростання нерозподіленого прибутку;
- витрати, що відображають зменшення нерозподіленого прибутку, тому що певна частка активів була використана в процесі діяльності.

Для точного визначення чистого ефекту на нерозподілений прибуток від реалізації товарів чи послуг необхідно, щоб витрати та прибуток відповідали однаковому періоду.

На практиці при використанні концепції відповідності спочатку визнаються активи, що привели до виникнення прибутку, а потім проводиться порівняння вартості витрачених активів з отриманим прибутком за однаковий період діяльності.

Іноді трапляється, що спочатку визнаються витрати на виробництво товарів чи послуг, а вже пізніше визнається виторг. Така ситуація можлива, коли товари продаються в кредит чи розстрочку або коли покупець невчасно вносить плату за отримані товари (послуги).

Принцип повного розкриття

Відповідно до цього принципу фінансові звіти та доповнення до них повинні містити всю релевантну інформацію про фінансовий стан і результати діяльності компанії.

Інформація вважається релевантною, якщо вона може вплинути на оцінку статей звітності або рішення, що приймаються на її основі.

Принцип двосторонньої тотожності (або двосторонності)

Економічні ресурси компанії називаються її активами. Вимоги інших сторін до активів є пасивами компанії.

Таким чином, загальні обсяги вимог не повинні перебільшувати обсяги активів, тобто Активи = Пасиви. Це рівняння є основним балансовим рівнянням бухгалтерського обліку, воно є суттю принципу двосторонньої тотожності. Розгорнутий вигляд цього рівняння такий:

$$\text{АКТИВИ} = \text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ} + \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ.}$$

Кожного дня компанії доводиться здійснювати різні господарські операції, які впливають як на активи компанії, так і на її пасиви, і це обов'язково знаходить своє відображення у фінансових документах як по активах, так і по пасивах компанії. Тому цей принцип бухгалтерського обліку називається принципом двосторонньої тотожності.

Принцип витрат та доходів (вигод)

Цей принцип враховує той факт, що процес збору інформації та складання фінансової звітності пов'язаний з певними витратами.

Ці витрати не повинні перебільшувати дохід, який отримають користувачі фінансової звітності. На практиці цей принцип застосовувати досить важко, оскільки не завжди можна реально оцінити вигоду від отриманої інформації.

Принцип суттєвості (або матеріальності)

Цей принцип передбачає, що в бухгалтерському обліку мають бути відображені всі важливі, суттєві події, господарські операції. Однак у деяких випадках, коли господарські операції суттєво не впливають на фінансові результати та звітність, дотримання деяких облікових принципів не є обов'язковим.

Компанія може не відображати малоцінні речі в складі основних засобів, а списує їх в момент придбання.

Принцип суттєвості є дуже важливим при визначенні витрат та надходжень за певний період. Майже всі витрати необхідно рахувати; в деяких випадках підрахування витрат є приблизним.

Принцип галузевої практики

З урахуванням особливостей певної галузі чи виду діяльності в бухгалтерському обліку можуть здійснюватись певні винятки із загальних правил. Більшість підприємств можна віднести до переробної промисловості, торгівлі, галузі послуг чи сільського господарства.

Однотипні підприємства мають деякі загальні риси, наприклад, однакову тривалість операційного циклу, потребу готівки чи кредиту, тому структури активу і пасиву балансу часто подібні. Проте підприємства різних галузей чи видів діяльності мають різні операційні цикли, потребу в грошах, тому структура балансів підприємств є різною.

Підприємства переробної промисловості характеризуються значними матеріально-виробничими запасами та капіталомісткістю, що вимагає значних кредитних ресурсів. Підприємствам цієї галузі потрібні позики для: придбання обладнання для виробни-

цтва; закупки сировини та матеріалів; фінансування дебіторської заборгованості; вдосконалення процесу виробництва. Тому в структурі балансу підприємств цієї галузі значні суми припадатимуть на матеріально-виробничі запаси та дебіторську заборгованість по активах балансу, а також на кредиторську заборгованість по пасивах балансу.

Оптові торговці починають свій цикл з використання готівки та комерційного кредиту для закупки запасу товарів. Коли запаси продані, виникає дебіторська заборгованість, яка після надходження грошей перетворюється на готівку. Тому в балансі підприємства значні суми припадатимуть на готівку та дебіторську заборгованість по активах. Оптовим торговцям не потрібне обладнання чи інші основні засоби. Кредитні заявки від них надходитимуть, головним чином, на поповнення обігових коштів, закупівлю товарів, а також на фінансування дебіторської заборгованості. Таким чином, сума короткотермінової кредиторської заборгованості по пасивах балансу теж буде значною. На відміну від оптових, у роздрібних торговців сума дебіторської заборгованості буде невеликою, тому що оплата за реалізовані товари здійснюється майже одночасно. Обсяги товарів (матеріально-виробничих запасів) і кредиторської заборгованості, як і в оптових торговців, будуть значними.

По активах балансу будівельних компаній значні обсяги припадатимуть на основні засоби, запаси та матеріали, а також на розрахунки з дебіторами. За пасивами компаній значні обсяги припадатимуть на довгострокову кредиторську заборгованість.

Певною мірою за фінансовими документами можна встановити, до якої галузі належить дане підприємство.

Принцип консерватизму

Принцип вимагає уникати недооцінки зобов'язань і витрат, а також оцінки активів і доходів. У зв'язку з цим потенційні збитки (знецінення активів, можливі зобов'язання) списуються на фінансові результати в момент отримання інформації про їхню можливість, а доходи відображаються в обліку тільки за наявності впевненості в їхньому отриманні. Прикладом практичного застосування цього принципу є правило нижньої оцінки (собівартість або ринкова ціна) запасів і ринкових цінних паперів, створення резерву сумнівних боргів.

Як правило, керівництво будь-якої компанії намагається підготувати якомога кращий звіт про фінансовий стан підприємства, яким вони керують. Принципи бухгалтерського обліку є стримуючими факторами для невиправданих оптимістичних висновків керівництва компаній. Для визнання факту зростання нерозподіленого прибутку необхідно більше вагомих доказів, ніж при визнанні витрат. У цьому й полягає суть принципу консерватизму.

Принцип консерватизму передбачає два аспекти:

- виручка визнається, коли вона може бути потенційно визнаною;
- витрати визнаються, коли вони потенційно можливі.

Залежно від конкретної ситуації існують певні проблеми з визначенням “потенційно визнаний” і “потенційно можливий”. Якщо йдеться про торгівлю, то поняття “потенційно визнаний” означає, що виручка визнається за період, коли були доставлені товари, а поняття “потенційно можливі” означає, що витрати визнаються за період, коли вони можуть виникнути.

1.3. Форми бухгалтерського обліку

Форма бухгалтерського обліку вибирається на підприємстві залежно від виду господарської діяльності. Форма бухгалтерського обліку на підприємстві визначає організаційні моменти облікової роботи, з одного боку, і вибір реєстрів бухгалтерського обліку — з іншого. Форми бухгалтерського обліку розділяють на ручні (паперові) та автоматизовану.

Сучасні ручні (паперові) форми обліку визначені за такими нормативними документами:

1. Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 25.06.03. Згідно з цими вказівками малі підприємства використовують:

- 1) просту форму обліку при незначному документообороті (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконанням нематеріаломістких робіт і послуг;
- 2) спрощену форму, якщо підприємство здійснює за місяць значну кількість господарських операцій.

2. Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання, затвердженого наказом Держказначейства України від 27.07.2000 № 68.

Найбільшого розповсюдження на підприємствах набула журнально-ордерна, журнальна і спрощена форма бухгалтерського обліку. Відповідно меморіально-ордерна використовується переважно бюджетними установами.

Використання комп'ютерної техніки робить облік ефективнішим у системі управління сучасним підприємством у ринкових умовах.

1.4. Облікова політика підприємства

Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві повинні відповідати основним принципам, установленим Законом про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні та відповідними П(С)БО.

Одним із них є принцип послідовності, тобто постійне (щорічне) застосування підприємством обраної облікової політики. Кожне підприємство розробляє облікову політику самостійно. Це встановлено п. 5 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік. У цьому ж пункті зазначено, що кожне підприємство вибирає форму реєстрів бухгалтерського обліку, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій, затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації.

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає, що облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовують підприємства для складання і надання фінансової звітності. Її створення — дуже трудомісткий і відповідальний процес. За розробленим наказом підприємство має працювати не один рік і враховувати свої активи і зобов'язання залежно від розробленої, встановленої облікової політики. Відповідно до особливостей підприємства необхідно передбачити у наказі принципи, методи і процедури виконання, що характерні саме для діяльності суб'єкта господарювання, зі вступом у силу національних стандартів до нього можна внести зміни.

1.5. Використання Плану рахунків на підприємствах (організаціях, установах)

План рахунків для потреб бухгалтерського обліку є переліком синтетичних рахунків і схем реєстрації та групування на них фінансово-господарської діяльності (кореспонденції рахунків) у бухгалтерському обліку. Стандартний план рахунків є базою для формування робочого Плану рахунків конкретного підприємства залежно від потреб здійснюваної виробничо-господарської діяльності. Нині на підприємствах народного господарства використовують такі плани рахунків:

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. План рахунків найбільше використовують підприємства основних галузей народного господарства. План рахунків містить кодифікацію, яка дає можливість відобразити та згрупувати інформацію фінансово-господарської діяльності підприємства галузей народного господарства. Також цим Планом рахунків передбачено специфічні рахунки, які відображають інформацію діяльності торговельних підприємств (наприклад, 28 “Товари”), страхових організацій (49 “Страхові резерви”, 76 “Страхові платежі” та ін.).

2. Для малих підприємств передбачено використання спрощеного Плану рахунків малого підприємництва, який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.01 № 186. Його можуть використовувати малі підприємства, неприбуткові організації (крім бюджетних), представництва іноземних суб'єктів підприємницької діяльності. Спрощений план рахунків простіший у використанні, ніж звичайний План рахунків. Застосовувати його, як сказано в наказі № 186, не обов'язково, але при його застосуванні значно спроститься заповнення фінансової звітності (“Балансу”, форми № 1, і “Звіту про фінансові результати”, форми № 2).

У спрощеному Плані рахунків, на відміну від загальноприйнятого Плану, немає чіткого поділу рахунків на класи. Умовний поділ на класи можна провести, порівнявши його із загальним Планом рахунків:

- рахунки 10–18 належать до класу 1 “Необоротні активи”;

- рахунки 20–26 — до класу 2 “Запаси”;
- рахунки 30–39 — до класу 3 “Грошові кошти і розрахунки”;
- рахунки 40–47 — до класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов’язань”;
- рахунок 55 — єдиний, що представляє клас 5 “Довгострокові зобов’язання”;
- рахунки 64–69 — до класу 6 “Поточні зобов’язання”;
- рахунки 70 і 79 — до класу 7 “Доходи і фінансові результати”;
- рахунки 84 і 85 — до класу 8 “Витрати операційної діяльності”.

3. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління державного казначейства України від 10.12.99 № 114. Даний План рахунків призначений для відображення і накопичення інформації про бухгалтерський облік господарських операцій установ і організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів.

4. У банківських установах, які займаються фінансово-кредитною діяльністю, використовують Цей рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України, затверджений постановою Правління Національного банку України від 21.11.97 № 388 (реєстр № 493 від 28.11.97). План рахунків передбачає відображення, накопичення і переробку інформації про діяльність комерційних банків, розрахунку економічних показників, формування електронної звітності.

1.6. Загальні поняття звітності

Фінансова звітність — бухгалтерська звітність, яка відображає інформацію про фінансове становище, результати діяльності і рух грошових засобів підприємств за звітний період.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладено у ст. 11–14 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. В основному ці вимоги такі:

1. На основі даних бухгалтерського обліку підприємство зобов’язане скласти фінансову звітність, яку підписує керівник і головний бухгалтер.

2. Згідно з п. 2 ст. 11 розд. 4 фінансова звітність включає:

- баланс;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про власний капітал;
- примітки до звітів.

Для малих підприємств установлена скорочена форма звітності в складі Балансу і Звіту про фінансові результати.

3. На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність, яку підписує керівник і головний бухгалтер підприємства.

4. Форми фінансової звітності і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України, узгоджені з Державним комітетом статистики України.

5. Для банків форми розробляє Національний банк України.

6. Для бюджетних установ — Головне управління Державного казначейства України.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Бухгалтерський облік як основний компонент надання інформації для управління підприємством.
2. Стандартизація бухгалтерського обліку на сучасному рівні становлення підприємств.
3. Вимоги до складання звітності підприємства.
4. Принципи бухгалтерського обліку.
5. Форми бухгалтерського обліку.
6. Складові облікової політики підприємства в різних галузях народного господарства.
7. Використання рахунків бухгалтерського обліку на підприємствах різних галузей.
8. Звітність підприємства.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У БУДІВЕЛЬНИХ ГАЛУЗЯХ

2.1. Особливості господарської діяльності будівельних галузей та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку

Будівництво є галуззю матеріального виробництва, діяльність якої спрямована на зведення нових і реконструкцію старих будівель, споруд, об'єктів виробничого та невиробничого призначення на місці їх функціонування.

Капітальне будівництво як галузь складається з таких суб'єктів господарювання:

- проектно-пошукові та науково-дослідні установи;
- підрядні будівельні, монтажні підприємства та обслуговуючі їх транспортні підрозділи;
- підприємства, зайняті виробництвом будівельних матеріалів;
- постачальницькі підприємства, які займаються виробничо-технологічною комплектацією будівництва;
- підприємства, які здійснюють ремонт і експлуатацію будівельної техніки.

П(С)БО 18 “Будівельні контракти” визначає будівництво як:

- спорудження нового об'єкта;
- реконструкція об'єктів;
- розширення об'єктів;
- добудова об'єктів;
- реставрація об'єктів;
- ремонт об'єктів;
- виконання монтажних робіт.

Практично ідентичними у П(С)БО 18 “Будівельні контракти” та Положеннях про підрядні контракти у будівництві України, затверджених Науково-технічною радою Міністерства України у

справах будівництва та архітектури (протокол від 15.12.93 № 9) є визначення терміна “Об’єкт будівництва”.

Під об’єктом будівництва розуміють сукупність будівель і споруд або окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Окремими об’єктами будівництва є також і види робіт (вертикальне планування, благоустрій будівельного майданчика, під’їзні шляхи, зовнішні інженерні мережі та ін.). Наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 27.08.2000 № 174 у складі Державних будівельних норм затверджені Правила визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1.-1-2000). Пунктом 2.1.1 затверджених Правил визначено, що об’єктом будівництва є кожна відокремлена будівля (виробничий корпус або цех, склад, житловий будинок тощо) або споруда (міст, тунель, платформа тощо) з усіма улаштуваннями (галереями, естакадами тощо), устаткуванням, меблями, інвентарем, підсобними та допоміжними пристроями, що належать до неї, а також, за необхідності, з інженерними мережами, які прилягають.

За технологічною ознакою розрізняють підприємства, які зайняті виконанням будівельних, монтажних і пусконаладжувальних робіт, а також здійснюють монтаж конструкцій та обладнання.

Будівельні організації поділяються на: 1) загальнобудівельні; 2) спеціалізовані (що виконують окремі види робіт). Основною господарською одиницею у будівництві є будівельно-монтажна фірма, трест, акціонерне товариство. До їх складу входять: будівельне управління, будівельно-монтажне управління, пересувні механізовані колони.

За участю у спорудженні об’єкта виділяють генпідрядні та субпідрядні будівельно-монтажні організації. Генеральний підрядчик несе відповідальність за своєчасне введення потужностей та об’єктів, а субпідрядчик виконує окремі види робіт на об’єкті та передає їх генпідрядчику. Взагалі підрядчик — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові. Стандартом 18 “Будівельні контракти” не розкрито значення термінів інших учасників (сторін) підрядного контракту у будівництві.

Положенням про підрядні будівельні контракти від 15 листопада 1993 р. № 9 до таких учасників віднесено учасників будівництва, які підписують контракт. При двосторонніх договорах його учасниками виступають замовник і підрядчик. Указаним Положенням передбачено, що замовник — це учасник контракту, який визначає умови укладання контракту, приймає роботи та здійснює розрахунки за них з підрядчиком. У ролі замовника, відмічено Положенням, може виступати інвестор або за його дорученням інші фізичні та юридичні особи.

Інвестор як суб'єкт інвестиційної діяльності, який приймає рішення про внесення власних, кредитних і залучених майнових та інтелектуальних цінностей, може виступати у ролі вкладника, кредитора, а також виконувати функції будь-якого учасника інвестиційної діяльності. Так, наприклад, прийнято Постанову Кабінету Міністрів України “Про порядок передачі права на завершення припинених будівництвом об'єктів житла” від 31.01.2000 № 168. Указаною Постановою передбачено, що замовником-інвестором може виступати юридична особа, місцевий орган виконавчої влади, виконавчий орган рад, фонд підтримки індивідуального та молодіжного житлового будівництва, які одночасно поєднують функції замовника та інвестора. Не виключено, що таким замовником-інвестором може виступити МЖК. У Положенні про МЖК “Про вдосконалення шляхів розвитку молодіжного житлового будівництва” від 28.10.96 № 1300 передбачено, що МЖК — це підприємство або організація, незалежно від форм власності, які виконують функції замовника та забудовника житлових будинків.

У галузі будівництва реалізуються капітальні вкладення (інвестиції) підприємств на відтворення основних засобів. Структура інвестицій і класифікація капітальних вкладень наведена відповідно на рис. 2.1 і 2.2.

Будівництво з економічного погляду має певні особливості, які обумовили потребу створення нестандартних облікових процедур, що визначають роль і завдання обліку у цій галузі:

- унікальність кожного об'єкта будівництва — унікальність виявляється в обліку будівельних процесів (розрахунків з поставачальниками обліком обсягів робіт);
- велика тривалість виробничого циклу — у будівництві спостерігаються значні обсяги незавершеного будівництва, об'єкти

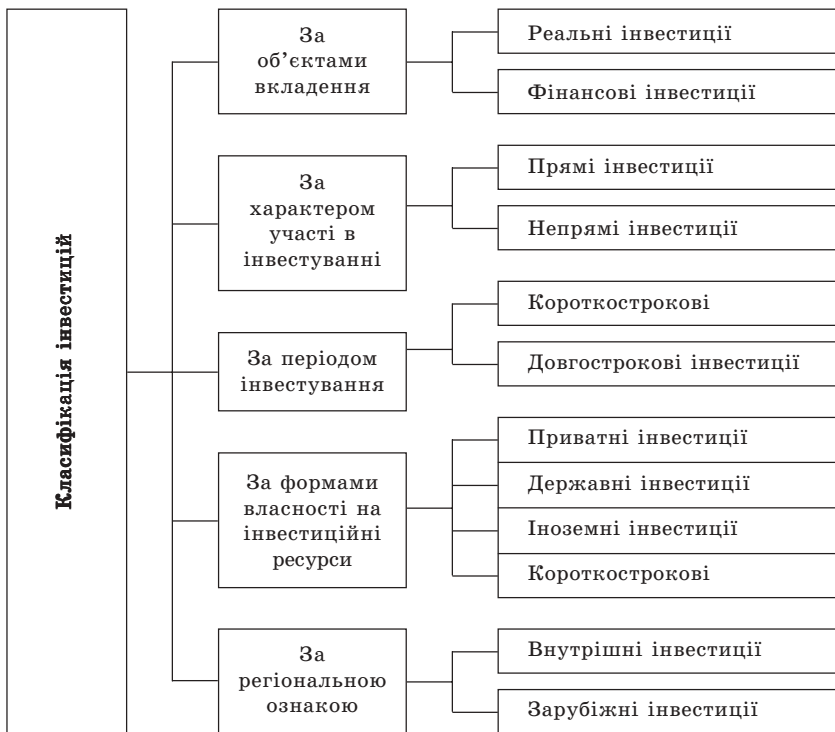


Рис. 2.1. Структура інвестицій

мають велику собівартість та вартість, період будівництва може тривати кілька звітних періодів. У завдання обліку входить організація постійного контролю за рівнем витрат у незавершеному будівництві, правильне визначення собівартості продукції, дотримання сум витрат, передбачених кошторисом;

- покупець (замовник) часто здійснює періодичні платежі у межах загальної контрактної вартості як оплату процесу будівництва. У завдання обліку входить визначення оцінки ступеня завершеності будівництва за звітний період;
- територіальна розгалуженість будівельних майданчиків — продукт, об'єкт будівництва розробляють не за місцем розміщення виробника-виконавця, а на окремій ділянці, вказаній замовником; об'єкти виробництва знаходяться на значній



Рис. 2.2. Структура капітальних вкладень

відстані від апарату управління, що вимагає від бухгалтерської служби посилити контроль за збереженням матеріальних цінностей;

- об'єкти будівництва знаходяться на відкритій місцевості, спостерігається вплив кліматичних умов, що призводить до значних витрат. У бухгалтерському обліку потрібно проводити чітко розмежування природних втрат і втрат з вини матеріальних осіб;
- у будівництві існує велика залежність від суміжників. У завданні обліку входить контроль за дотриманням строків постачання матеріалів, виконання суміжних робіт.

Будівництво може здійснюватись трьома способами: господарським, підрядним або змішаним.

Підприємство, яке здійснює капітальні вкладення і веде їх облік, називається забудовником. Якщо обсяги будівельно-монтажних робіт передають для виконання будівельно-монтажним організаціям, тоді забудовник виступає в ролі замовника, а будівельна організація називається підрядчиком.

Об'єктами обліку у забудовника є:

- 1) кошти, які нагромаджуються для фінансування капітальних вкладень;
- 2) затрати на виконання будівельно-монтажних робіт.

При господарському способі будівництво здійснюється власними силами підприємства (збудовника) без залучення спеціалізованих підрядних будівельно-монтажних організацій. При цьому на підприємстві може створюватися будівельно-монтажний підрозділ (наприклад, відділ капітального будівництва), який здійснює відповідні будівельні роботи, найчастіше із реконструкції та розширення підприємства або будівництва невеликих об'єктів допоміжного призначення.

При підрядному способі будівництво здійснюється підрядними будівельними та монтажними організаціями, які мають у своєму розпорядженні будівельні кадри, спеціалізовані машини і устаткування. Здійснення будівництва відбувається за договорами будівельного підряду, що укладаються між замовником і підрядчиком.

При змішаному способі будівництво здійснюється з використанням власних потужностей підприємства із залученням до певної частини робіт підрядних організацій.

У свою чергу ст. 334 Цивільного кодексу України передбачено, що на виконання робіт, обумовлених договором підряду, складається кошторис. У главі 2 “Будівельної термінології” СН та П 1–2 1980 р. термін “кошторис” визначено як документ, який встановлює на підставі проектних даних вартість будівництва об’єкта, у тому числі необхідні витрати на виконання окремих видів будівельно-монтажних робіт і придбання обладнання, а також інші витрати, пов’язані із здійсненням будівництва.

Перелік видів інвесторської кошторисної документації та порядок її складання викладено у першій частині “Правил визначення вартості будівництва” (ДБН Д1.1-1-2000).

П(С)БО 18 “Будівельні контракти” потребує при підписанні будівельного контракту проектної документації на зведення об’єкта будівництва. Але у Положенні немає пояснення терміна “проект”. У словнику іншомовних слів, виданому головною редакцією УРЕ АН УРСР у 1974 р., слово “проект” з латинської мови перекладено як “сукупність документів (розрахунків, креслень та ін.), необхідних для побудови споруд, виготовлення машин та ін”. Вказана характеристика терміна “проект” відповідає визначенню терміна “проектна документація” у Положенні про підрядні контракти у будівництві України від 15.12.93 № 9.

2.2. Облік будівництва господарським способом

Витрати будівельно-монтажних робіт, які виконуються господарським способом, забудовник обліковує по кожному об’єкту окремо.

Витрати за будівельним контрактом включають:

- 1) витрати, безпосередньо пов’язані з виконанням даного контракту (прямі) (Д-т субрахунок 231 “Виконання будівельних контрактів” рахунок 23);
- 2) загальновиробничі витрати (Д-т рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”).

До витрат за будівельним контрактом включають витрати за період від дати підписання будівельного контракту до дати завершення цього контракту, а також витрати, які поніс підрядчик

при підписанні будівельного контракту (якщо є вірогідність його підписання та достовірної оцінки таких витрат). Витрати, понесені при підписанні будівельного контракту, який не підписаний до дати балансу, визнають витратами звітного періоду без включення до витрат за будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати.

Прямі матеріальні витрати: вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, допоміжних та інших матеріалів, придбаних у сторонніх організацій та виготовлених у підсобних виробництвах підприємця, які використані на будівництві об'єкта.

Облік запасів. У будівельних монтажних підприємствах матеріальними ресурсами виступають виробничі запаси, склад і структура яких залежать від характеру робіт, що виконуються. Запаси, згідно з П(С)БО 9 “Запаси” визнаються як “активи, які зберігаються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, зберігаються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством”.

Для бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні та 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 не закінчених обробкою та складанням деталей, вузлів виробів і незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, виготовлену на підприємстві, призначену для продаж, що відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді ТМЦ, що придбані (отримані) та зберігаються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік.

У зв'язку із різноманітністю видів запасів, які використовуються у будівництві, виникає необхідність їх класифікувати. Всі запаси на будівельних підприємствах поділяються на такі групи:

- будівельні матеріали;
- конструкції та деталі;
- обладнання до встановлення;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- інші запаси.

До будівельних матеріалів належать запаси, що використовуються безпосередньо у процесі виконання будівельних і монтажних робіт для виготовлення будівельних деталей, для зведення і обробки конструкцій, частин будівель і споруд. Зокрема це: лісо-матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); металовироби (цвяхи, гайки, болти, залізні вироби тощо); силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла тощо); санітарно-технічні вироби (крани, муфти, трійники, фланці тощо) та інші подібні матеріали.

До конструкцій і деталей належать завезені на будівельний майданчик готові до встановлення будівельні конструкції та деталі: металеві, залізобетонні та дерев'яні конструкції; блоки та збірні частини будівель тощо.

Обладнання до встановлення включає обладнання, яке потребує прикріплення до фундаменту або несучої частини конструкцій, після чого стає можливим введення його в дію.

Будівельні матеріали, конструкції, вироби, деталі, запасні частини надходять від постачальників, підзвітних осіб, які придбали матеріали за готівковим розрахунком, внаслідок списання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що стали непридатними, власного підсобного виробництва тощо.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю виробничих запасів, придбаних за плату, згідно з П(С)БО 9 “Запаси” є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачується згідно з договором постачальникові (продавцеві) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) (затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка належить до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ визначається діленням суми залишків ТЗВ на початок звітного місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях.

Запаси, що надходять на підприємство, оформляють бухгалтерськими документами у такому порядку. Разом з відвантаженням продукції постачальник передає покупцю розрахункові та інші супровідні документи — накладні, товарно-транспортні та податкові накладні, квитанцію до залізничної накладної тощо, оформлення яких перевіряється бухгалтерією як з точки зору правильності їх оформлення, так і за суттю відображених у них операцій.

У результаті такої перевірки на розрахунковому або іншому супровідному документі роблять відмітку про повний або частковий акцепт (згода на оплату).

Перевірені документи з відділу постачання передають до бухгалтерії, а квитанції транспортних організацій — експедитору для одержання і доставки запасів. Для одержання запасів зі складу постачальників, що знаходяться в інших містах, експедитору видають наряд і довіреність, в яких зазначають перелік і кількість матеріалів, які належить одержати.

Прийняті вантажі експедитор доставляє на склад підприємства і здає завідувачу складу, який перевіряє відповідність кількості і якості запасів даним супровідних документів. Прийняті комірником запаси оформляють прибутковими ордерами, які підписують завідувач складу і експедитор.

У тих випадках, коли кількість і якість оприбуткованих на склад запасів не відповідають даним супровідних документів, приймання запасів здійснюється комісією, у складі якої обов'язково повинен бути представник постачальника. За наслідками перевірки кількості та якості запасів складається акт про приймання запасів, який є підставою для пред'явлення претензії постачальнику. Акт складається також при прийманні запасів, що надійшли на підприємство без документів (невідфактуровані поставки).

На будівельно-монтажних підприємствах переважно застосовується оперативно-бухгалтерський метод обліку запасів, який прийнято називати сальдовим методом обліку. При цьому методі облік на складі ведеться матеріально відповідальною особою в кількісно-сортovому вираженні. Для цього на кожне найменування матеріалів заводиться картка складського обліку матеріалів форми М-12, яка оформлюється в бухгалтерії і видається матеріально відповідальній особі під розписку. Крім цього, для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера заповнюється матеріальний ярлик, який знаходиться в місцях зберігання матеріальних цінностей.

Записи в картці складського обліку здійснюються матеріально відповідальною особою на підставі належним чином оформлених первинних документів (прибуткових ордерів, накладних тощо) з надходження і витрачання матеріалів у момент здійснення операції.

Протягом місяця у встановлені на підприємстві строки матеріально відповідальна особа на підставі даних карток складського обліку складає реєстр приймання-здачі документів форми М-13 в одному примірнику. В реєстрі записується кількість первинних документів, які належить здати до бухгалтерії, та їх номери.

Для щомісячної звірки даних складського обліку про залишки матеріалів у грошовому вираженні з даними бухгалтерії матеріально відповідальна особа заповнює Відомість обліку залишків матеріалів, тобто Матеріальний звіт.

Протягом місяця відомість залишків матеріалів зберігається в бухгалтерії і використовується для довідкових цілей. У кінці кожного місяця матеріально відповідальна особа на підставі даних карток форми М-12 переносить залишки по матеріалах до відомості форми М-14.

Надходження на склад запасів власного виготовлення від підсобних виробництв, відходів будівельного виробництва, внаслідок ліквідації основних засобів, розбирання тимчасових будівель і споруд тощо, оформляють накладними на внутрішнє переміщення матеріалів форми М-11.

Обладнання, що надійшло на склад будівельно-монтажної організації, оприбутковується шляхом складання акта про приймання обладнання (ф. М-15). При надходженні обладнання на відповідальне зберігання складається окремий акт.

Облік матеріалів, будівельних конструкцій здійснюється згідно з П(С)БО 9 “Запаси” за первісною вартістю з використанням таких видів оцінок при відпуску запасів у виробництво, продажу чи іншому вибутті:

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

Метод ідентифікованої собівартості передбачає особливу маркірування кожної одиниці запасів, що дозволяє у будь-який момент визначити її вартість, а також установити дату продажу кожної одиниці конкретного виду запасів: собівартість проданого запасу, собівартість запасів, що залишилися на підприємстві. Це єдиний метод (ідеальний), який поєднує фізичний і вартісний вид запасів.

Метод середньозваженої собівартості передбачає оцінку запасів по кожному їх виду. Середньозважена собівартість при цьому методі розраховується за формулою

$$\text{Середньозважена собівартість} = \frac{\text{Собівартість ТМЗ на поч. міс.} + \text{Собівартість ТМЗ на кін. міс.}}{\text{К-сть ТМЗ на поч. міс.} + \text{К-сть ТМЗ на кін. міс.}}$$

Середньозважена собівартість розраховується у кінці місяця.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (**ФІФО**): у його основу покладено принцип, згідно з яким при використанні ТМЗ із їх загальної вартості у першу чергу вираховується вартість тих запасів, які хронологічно надійшли на підприємство першими, раніше від усіх інших.

Метод собівартості останніх за часом надходження запасів (**ЛІФО**): у його основу покладено принцип, згідно з яким при використанні або продажу ТМЗ із їх загальної вартості вираховується вартість тих ТМЗ, які хронологічно надійшли на підприємство останніми.

Метод нормативних затрат: оцінка по цьому методу складається із застосування норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм витрат повинні регулярно перевірятися та переглядатись.

Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт по об'єктах обліку відображаються в облікових регістрах на підставі матеріальних звітів.

Будівельні матеріали відпускаються у виробництво на підставі правильно оформлених первинних облікових документів за вагою, обсягом, площею або на підставі рахунка з вказівкою кодів замовлень, об'єктів, видів робіт, для виконання яких вони відпущені, у суворій відповідності до норми витрачання ресурсів, що безпосередньо розробляються будівельним підприємством і щорічно затверджуються його керівником.

Відпуск запасів з центрального складу на приоб'єктні в обліку повинен відображатися не як списання запасів на виробництво, а як їх переміщення всередині будівельного підприємства.

У будівництві використовуються різні види запасів, що зберігаються на відкритих майданчиках, зокрема, окремі види каменю, пісок, гравій, щебінь, блоки, дошки тощо. При використанні запасів відкритого зберігання на будівництво об'єктів видаткові документи не складаються, а фактична наявність і витрачання запасів у такому разі визначаються шляхом проведення щомісяця їх інвентаризації за станом на останнє число кожного місяця. Результати інвентаризації, а також кількість використаних у

виробництві запасів визначаються за даними акта інвентаризації на списання запасів відкритого зберігання. Згідно з даними інвентаризації фактичне витрачання запасів визначається як різниця між сумою залишку на початок місяця і надходженнями запасів за місяць з вирахуванням їх фактичного залишку на кінець місяця і кількості запасів, проданих і відпущених на сторону.

Необґрунтовані перевитрати матеріалів на собівартість будівельних робіт не відносяться, а підлягають відшкодуванню винними особами у порядку, встановленому чинним законодавством.

Для оформлення відпуску матеріальних цінностей внутрішнім підрозділам і господарствам підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям використовуються накладні вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів форми М-11.

При систематичному відпуску матеріальних цінностей для виконання будівельно-монтажних робіт використовуються лімітно-забірні картки форми М-8 — при багаторазовому відпуску одного виду матеріалів протягом місяця, форми М-9 — для чотириразового відпуску матеріалів, форми М-28 — для відпуску матеріалів на будівельні потреби протягом усього періоду будівництва, які зберігаються у виконавця робіт (при цьому одночасно складається лімітно-забірна картка форми М-28а строком на місяць, що зберігається на складі).

Лімітно-забірні картки виписує відділ постачання у двох примірниках на один або на кілька видів матеріалів і, як правило, терміном на 1 місяць. Можуть застосовуватися квартальні і піврічні лімітно-забірні картки з відривними місячними талонами на фактичний відпуск. У них зазначається вид робіт, номер складу, що відпускає матеріали, ділянка-одержувач, шифр витрат, номенклатурний номер і найменування матеріалів, що відпускаються, одиниця виміру і ліміт місячного витрачання матеріалів, який обчислюється відповідно до виробничої програми на місяць і діючих норм витрачання.

Один примірник лімітно-забірної картки передається ділянці-одержувачу, другий — складу. Комірник записує кількість відпущеного матеріалу і залишок ліміту в обох примірниках картки і ставить підпис у картці ділянки-одержувача. Представник ділянки підтверджує підписом одержання запасів у картці, що знаходиться на складі.

Замість первинних документів з витрачання будівельних запасів можна використовувати картки складського обліку (ф. № М-12). Для цього представники ділянок-одержувачів розписуються в одержанні матеріалів у самих картках складського обліку, які, таким чином, стають виправдальними документами. У картках проставляють шифр виробничих витрат з метою подальшого групування записів за об'єктами калькуляції та статтями витрат.

Отже, при оперативному-бухгалтерському методі обліку матеріальних цінностей існує безпосередній взаємозв'язок аналітичного і синтетичного обліку запасів, обліку запасів на складі підприємства з їх обліком у бухгалтерії.

Для обліку запасів у будівництві застосовуються такі синтетичні рахунки: 20 “Виробничі запаси”; 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, а також позабалансовий рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні”.

В межах договору підяду замовники можуть передавати матеріали, які у підрядному підприємстві будуть обліковуватися на позабалансовому рахунку 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”. При цьому вартість цих матеріалів не включається до загального обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт.

На субрахунку 205 “Будівельні матеріали” підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які підлягають монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей, конструкцій тощо.

На даному субрахунку обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар тощо.

Витрати на придбання обладнання, що потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” в міру їх надходження на склад або інше місце зберігання чи експлуатації.

Устаткування і будівельні матеріали, передані підрядчику для монтажу та виконання будівельних робіт, списуються з субрахунка 205 на рахунок 15 “Капітальні інвестиції” після документального підтвердження їх монтажу і використання.

Обладнання, придбане і доставлене на будівельний майданчик, підрядна організація приймає та обліковує на позабалансовому рахунку 021 “Устаткування, прийняте для монтажу”. Після його встановлення замовник відносить його вартість до витрат будівництва, а підрядне підприємство списує його з обліку на позабалансовому рахунку 021.

При надходженні виробничих запасів дебетують рахунок 20 (22) і кредитують:

- рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” — на вартість матеріалів, що надійшли, за цінами постачальників зі всіма націнками збутових і постачальницьких організацій та транспортно-заготівельними витратами, які входять у рахунки постачальників, включаючи оплату послуг посередників і оплату відсотків за придбання в кредит, наданий постачальником;
- рахунок 68 “Розрахунки за іншими операціями” — на вартість матеріалів і МШП, що надійшли, також послуг, пов’язаних з доставкою запасів;
- рахунок 372 “Розрахунки з підзвітними особами” — на вартість матеріалів, МШП, оплачених із підзвітних сум;
- рахунок 23 “Виробництво” — на витрати по доставці матеріалів власним транспортом і на фактичну собівартість матеріалів власного виробництва та на вартість зворотних відходів;
- рахунок 232 “Допоміжні виробництва” — на вартість матеріалів, що надійшли від допоміжних виробництв;
- рахунок 11 “Малоцінні необоротні активи” — на вартість відходів, отриманих унаслідок розбирання тимчасових (нетитульних) споруд і пристосувань, а також списання МШП.

По кредиту рахунків обліку виробничих запасів відображаються операції, пов’язані з вибуттям (списанням) матеріальних цінностей, в кореспонденції з дебетом:

- рахунок 231 “Основне виробництво” — на вартість матеріалів, відпущених в основне виробництво для будівництва об’єктів;
- рахунок 232 “Допоміжні виробництва” — на вартість матеріалів, відпущених допоміжним виробництвам;
- інших рахунків.

Будівельні підприємства згідно із договором можуть передавати окремі види матеріалів у переробку на сторону. В бухгалтерському обліку матеріали, передані в переробку, обліковуються на субрахунок 206 “Матеріали, передані в переробку”. Після повернення

готового виробу він оприбутковується залежно від його виду — в дебет рахунка 20 (22) в кореспонденції з кредитом рахунків 206 “Матеріали, передані в переробку” у частині вартості матеріалів, використаних як ресурси, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” у частині вартості послуг переробки тощо.

Рахунок 15 “Капітальні інвестиції” використовують будівельні підприємства, що мають власні кар’єри, ділянки для заготівлі нерудних матеріалів (глини, піску, вапна, щебеню, лісу круглого). Ці матеріали заготовлюються для наступної їх переробки і випуску цегли, будівельних конструкцій і виробів для власних допоміжних виробництв або для передання іншим організаціям у переробку. В дебет рахунка 15 відносять і купівельну вартість матеріальних цінностей, по яких на будівельне підприємство надійшли розрахункові документи постачальника, та інші витрати з придбання матеріалів з кредиту рахунків 63, 23, 372 залежно від того, звідки надійшли матеріальні цінності, від характеру витрат на заготівлю і доставку матеріальних цінностей на підприємстві. Матеріальні цінності, що фактично надійшли на підприємство, списують за обліковими цінами з кредиту рахунка 15 в дебет рахунків 20 (22).

Залишок на рахунку 15 на кінець місяця відображає наявність матеріалів у дорозі.

При реалізації будівельних матеріалів іншим підприємствам складають такі бухгалтерські проведення:

1. Д-т рах. 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”, К-т рах. 201 “Сировина і матеріали” — на вартість матеріалів за обліковими цінами.

2. Д-т рах. 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, К-т рах. 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” — на продажну вартість матеріалів.

3. Д-т рах. 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”, К-т рах. 641 “Розрахунки за податками” — на суму ПДВ по реалізованих матеріалах.

Фінансовий результат від реалізації матеріалів визначають таким чином:

1. Д-т рах. 791 “Результат основної діяльності”, К-т рах. 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

2. Д-т рах. 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”, К-т рах. 791 “Результат основної діяльності”.

3. За рах. 791 визначається результат від реалізації виробничих запасів, який в кінці звітного періоду списується на рах. 44 “Нерозподілені прибутки, непокриті збитки”.

Будівельні матеріали відносять до витрат виробництва на підставі накладних або лімітно-забірних карток. Будівельні матеріали оцінюють франко-приоб’єктний склад, включаючи заготовельно-складські витрати. До них відносять утримання апарату із заготівлі, матеріальних складів на будівництві, зберігання матеріалів, оплату зборів за повідомлення про прибуття вантажів, їх зважування, а також витрати матеріалів у дорозі та на складах у межах природних втрат, віднесені за рахунок підприємства. Втрати з доставки матеріалів від приоб’єктного складу до місця призначення на вартість матеріалів не відносять. Ці витрати включають у вартість будівельно-монтажних робіт за відповідними статтями.

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

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, безпосередньо не пов’язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях.

Матеріали, які виготовляють власними силами, оцінюють за фактичною собівартістю згідно з П(С)БО 16 “Витрати”.

Облік придбаних матеріалів, як і власного виробництва, а також устаткування, яке підлягає встановленню, проводять на рахунок 205. Обладнання, яке не підлягає монтажу, на 205 рахунок не відносять, а обліковують його на рахунок 15.

Обладнання, яке підлягає монтажу, списують із субрахунка 205 на рахунок 15 після здавання в монтаж (прикріплення до фундаменту, підлоги, міжповерхове перекриття, укрупнене складання, що підлягає оплаті згідно з цінниками на монтаж обладнання). Роботу з підготовки обладнання до монтажу — перевезення до місця встановлення, розпакування, складання, комплектування окремих частин і перевірка обладнання — не вважають задачею обладнання в монтаж.

Типову кореспонденцію рахунків з обліку матеріальних цінностей будівельних підприємств подано в табл. 2.1.

**Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних цінностей
будівельних підприємств**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено вартість матеріальних цінностей, що надійшли згідно з акцептованими рахунками постачальників	201, 203, 205, 207	63, 685
2	Відображено суму податкового кредиту за ПДВ з оприбуткованих матеріальних цінностей	641	63, 685
3	Перераховано грошові кошти постачальникам в оплату за отримані ТМЦ	63, 685	311
4	Оприбутковано матеріальні цінності, придбані підзвітними особами	201, 203, 205, 207	372
5	Оприбутковано матеріальні цінності від допоміжних виробництв	201, 205, 207	232
6	Оприбутковано будівельні матеріали, отримані в результаті ліквідації тимчасових нетитульних споруд	201, 205	113
7	Оприбутковано матеріальні цінності, отримані в результаті списання вибулих МШП	201, 205, 207	22
8	Відображено повернення матеріальних цінностей, раніше відпущених на виконання будівельних робіт, некапітальних робіт	201, 205	23
9	Оприбутковано залишки матеріальних цінностей, виявлені при інвентаризації	201, 203, 205, 207	719
10	Відпущено будівельні матеріали на основне та допоміжне виробництво	23	201, 205
11	Відпущено запасні частини, пальне на утримання і експлуатацію будівельних машин та обладнання	91	203, 207
12	Списано матеріали, паливо, запасні частини на загальногосподарські потреби	92	201, 203, 207
13	Відпущено будівельні матеріали на виправлення браку	24	201, 205

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4
14	Списано вартість матеріальних цінностей, зіпсованих у зв'язку зі стихійним лихом	991	201, 203, 205, 207
15	Відображено нестачу матеріальних цінностей, виявлену при інвентаризації і віднесено на винну особу	375	716
16	Погашено нестачу матеріальних цінностей винною особою	301	375
17	Віднесено на розрахунки з бюджетом залишок коштів, стягнутих з винної особи, після відшкодування збитків, заподіяних підприємству	716	641

Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів. У будівельних організаціях до малоцінних і швидкозношуваних предметів відносять предмети, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Облік МШП здійснюється за фактичною вартістю їх придбання або собівартістю виробництва, якщо МШП виготовляються на підсобних виробництвах будівельної організації.

Фактична вартість придбання складається з первісної вартості та витрат на доставку таких цінностей на склад.

Облік МШП ведеться на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, по дебету якого відображається оприбуткування МШП, а по кредиту — відпуск за обліковою вартістю у виробництво. Крім цього, за кредитом рахунка 22 можуть відображатися списання нестач і втрат від псування МШП.

Якщо МШП мають строк експлуатації більше одного року, то вартість їх придбання (виготовлення) відображається в складі субрахунка 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи з відображенням витрат на придбання по дебету субрахунка”, 153 “Придбання (виготовлення) інших матеріальних активів” та наступним списанням з кредиту 153 в кореспонденції з дебетом 112.

Для обліку зносу малоцінних необоротних матеріальних активів призначений регулюючий субрахунок 132 “Знос інших необорот-

них матеріальних активів”. Будівельні організації можуть застосовувати методи нарахування амортизації у першому місяці використання об’єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решти 50 % вартості у місяці їх вилучення зі складу активів. Можливе нарахування амортизації у першому місяці використання об’єкта 100 % його вартості.

Для всіх інших видів малоцінних необоротних матеріальних активів (крім спеціальних інструментів, пристроїв) метод нарахування зносу встановлюється розпорядчим документом керівника організації і не змінюється протягом року.

Для спеціальних інструментів і спеціального обладнання встановлений особливий порядок нарахування зносу. Вартість спеціальних інструментів і спеціального обладнання погашається відповідно до встановленої норми або кошторисної ставки, розрахованої, виходячи з кошторисних витрат на їх виготовлення придбання і запланованого строку будівництва, але не більше двох років. Порядок нарахування норм або кошторисних ставок і порядок нарахування зносу по спеціальних інструментах і пристроях визначається міністерствами і відомствами.

МШП, що стали непридатними, списуються з підзвіту матеріально відповідальних осіб на підставі актів про їх списання (форма № МШ-8). Вартість лому, запчастин та інших відходів, отриманих від списання МШП, оприбутковується проведенням Д-т рах. 209, К-т рах. 746.

Прямі витрати на оплату праці включають:

- заробітну плату працівників за роботу, виконану на будівництві об’єкта;
- доплату незвільненим від основної роботи бригадирам;
- доплату робітникам за роботу у багатозмінному режимі та за роботу у нічний час;
- оплату щорічних і додаткових відпусток, згідно із законодавством (грошова компенсація за невикористану відпустку);
- оплату робітникам днів відпочинку, які надають у зв’язку з роботою у понаднормовий час;
- оплату спеціальних перерв у роботі у випадках, передбачених законодавством (працюючим матерям для годування дитини, пільгового часу підліткам та ін.);
- оплату робітникам-донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку;

- оплату робочого часу працівників, які задіяні на виконанні державних, громадських доручень;
- оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності робітникам;
- суму заробітної плати за основним місцем роботи працівникам за період їх навчання з відривом від виробництва у системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- оплату відпусток, які надають працівникам, що навчаються у вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, в аспірантурі, без відриву від виробництва у вечірніх і заочних загальноосвітніх школах, для участі у сесії та для складання іспитів;
- оплату відпусток перед початком роботи випускникам навчальних закладів;
- оплату праці кваліфікованих робітників будівельної організації, які задіяні у підготовці та підвищенні кваліфікації робітників, керівництва виробничою практикою студентів та навчання школярів;
- доплату працівникам за несприятливі умови праці (за роботу у важких умовах);
- оплату працівникам за роботу у вихідні та святкові дні, у понаднормовий час за розцінками, встановленими законодавчими активами;
- винагороду за вислугу років, передбачену законодавством;
- доплату працівникам за сумісництво професій;
- доплату робітникам, постійно зайнятим на підземних роботах у будівництві;
- надбавки кваліфікованим робітникам, зайнятим на відповідальних роботах;
- виплати на компенсацію збитку, нанесеного працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаного з виконанням ним трудових обов'язків;
- суми вихідної допомоги, які виплачують за період працевлаштування робітникам, звільненим із будівельної організації через зміни в організації виробництва та праці, а також у зв'язку з призовом на військову службу;
- плату за період вимушеного прогулу (простою);
- премії робітникам за своєчасне і дострокове введення виробничих потужностей та об'єктів будівництва й одноразові виплати за виконання особливо важливих завдань;

- премії робітникам за поточні основні виробничі результати, згідно з прийнятим у будівельній організації положенням про преміювання;
 - надбавки до заробітної плати робітникам за пересувний, роз'їзний характер ведення будівельно-монтажних робіт та виконання робіт вахтовим методом.
- Основні первинні документи з обліку праці у будівництві:

- наряди на відрядну роботу;
- накази про надання відпусток;
- лікарняні листки;
- накази про преміювання робітників та інші документи, що підтверджують витрати за будівельним контрактом. Усі первинні документи після їх обробки групуються у розрахунково-платіжній відомості та можуть бути об'єднані у загальному зведенні у розрізі окремих об'єктів.

Зведені дані використовуються при визначенні загальних витрат за будівельним контрактом.

Інші прямі витрати:

- вартість виконаних субпідрядчиками робіт;
- внески на соціальне страхування та у Пенсійний фонд;
- витрати на оплату праці робітників, зайнятих управлінням, обслуговуванням власних та орендованих машин і механізмів;
- вартість паливно-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, які використовують під час експлуатації, поточного ремонту, технічного огляду та технічного обслуговування власної й орендованої будівельної техніки;
- витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових шляхів;
- амортизаційні відрахування від вартості будівельних машин і механізмів, обладнання ремонтних майстерень, гаражів та інших споруд, що обслуговують будівельну техніку;
- вартість послуг, наданих управліннями механізації та іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт;
- витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика;

- інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат, які пов'язані з будівельно-монтажними роботами, а також витрат на експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям).

Прямі витрати, зібрані по дебету субрахунка 231 у частині, що стосується завершених робіт, списуються у дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт та послуг” (тобто визнаються); а надалі — у дебет субрахунка 791 “Результат основної діяльності”.

До загальновиробничих витрат належать витрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва (у тому числі витрати на оплату праці лінійного персоналу, оплату за невідпрацьований час (щорічних і навчальних відпусток), перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, відрахування на соціальні заходи, заходи з техніки безпеки, спецодяг, охорону об'єкта, утримання тимчасових (нетитульних) споруд, будівельних майданчиків, на підготовку об'єктів до здачі, розробку та підтримку проектів організації і виконання робіт). Їх збирають по дебету рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” та списують у дебет субрахунка 231 шляхом розподілення між об'єктами будівництва (підрядними контрактами) у більшості випадків пропорційно:

- прямим витратам;
- обсягу доходу;
- прямим витратам на оплату праці;
- відпрацьованому будівельними машинами та механізмами часу.

Будівельні підприємства у своїй діяльності мають справу з великою кількістю основних засобів. Одні з них беруть участь у процесі будівництва, інші безпосередньо не використовуються при здійсненні будівельних і монтажних робіт, що враховується в обліку витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів. Бухгалтерський облік надходження та вибуття основних засобів у будівництві здійснюється за загальноприйнятою методологією відображення цих господарських операцій відповідно до П(С)БО 7.

Облік капітальних інвестицій на придбання або виготовлення основних засобів здійснюється із використанням рахунка 15 “Капітальні інвестиції”, по дебету якого відображаються витрати (за економічними елементами) на виготовлення (спорудження) основних засобів господарським способом або їх придбання за грошові кошти у постачальників. При виготовленні (споруд-

дженні) підрядчиками по дебету рахунка 15 “Капітальні інвестиції” відображається вартість виконаних робіт згідно з актами приймання форми № КБ-2в у кореспонденції з кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”.

Типові форми первинних документів затверджені наказом Державного комітету статистики України та Державного комітету України з будівництва та архітектури від 21.06.02 № 237/5 — № КБ-2в “Акт приймання виконаних підрядних робіт” і № КБ-3 “Довідка про вартість виконаних підрядних робіт”. Дані форми призначені для відображення інформації про витрати при здійсненні капітального будівництва, капітального ремонту. За цими документами проводять записи по введенню в експлуатацію будівель.

Введення основних засобів в експлуатацію відображається записом по дебету рахунка 10 “Основні засоби” та кредиту рахунка 15 “Капітальні інвестиції”.

При здійсненні ремонтних робіт чи ліквідації споруд, будівель у зв’язку із закінченням строку корисного використання або вимушеною заміною накопичена на рахунку 13 “Знос необоротних активів” сума зносу списується по дебету цього рахунка в кореспонденції з кредитом рахунка 10 “Основні засоби”. Залишкова вартість списується по дебету субрахунка 976 “Списання необоротних активів” та кредиту рахунка 10 “Основні засоби”. По дебету рахунка 976 “Списання необоротних активів” у кореспонденції з рахунками витрат або розрахунків відображаються інші витрати, пов’язані із ліквідацією основних засобів. Оприбуткування матеріалів, які залишилися від ліквідованого об’єкта основних засобів, здійснюється записом по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” та кредиту субрахунка 746 “Доходи від іншої звичайної діяльності”.

Аналітичний облік інвентарних об’єктів ведеться із застосуванням таких типових форм первинного обліку:

03-1 “Акт приймання-передачі основних засобів”;

03-2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів”;

03-3 “Акт на списання основних засобів”;

03-4 “Акт на списання автотранспортних засобів”;

03-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”;

03-7 “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів”;

03-9 “Інвентарний список основних засобів за місцем їх знаходження, експлуатації”.

Приймання завершених робіт з добудови та дообладнання об'єкта і здійснених у порядку капітальних інвестицій оформляють актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ф. № 03-2).

Внутрішнє переміщення основних засобів з одного підрозділу виробництва (відділу, цеху) на інший, а також їх передачу зі складу в експлуатацію оформляють накладною на внутрішнє переміщення основних засобів.

Основними реєстрами аналітичного обліку є інвентарні картки, зміст і форма яких залежать від виду основних засобів. Аналітичний облік основних засобів ведеться в інвентарних картках форми № 03-6.

На орендовані основні засоби в бухгалтерії орендаря інвентарні картки не відкривають. Для аналітичного обліку основних засобів, що надійшли на умовах оренди, використовують копії інвентарних карток орендодавця.

На будівельному підприємстві поряд із зазначеними формами використовуються також інші типові форми первинного обліку, а саме: 03-5 “Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини”; 03-8 “Картка обліку руху основних засобів”; 03-15 “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельної організації)”.

Синтетичний облік основних засобів ведеться на однойменному рахунку 10. Аналітичний облік основних засобів будівельних підприємств в умовах використання “Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку”, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356, здійснюється у Журналі 4, який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35). Аналітичний облік основних засобів ведеться за кожним об'єктом окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди виробничі та невиробничі об'єкти основних засобів у картках обліку. Записи у Журналі 4 здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання, розрахунку амортизації тощо). У графах 3, 4 і 5 розділу 1 цього Журналу відображається

вибуття основних засобів унаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку основних засобів. У графі 6 розділу 1 Журналу відображаються сума нарахованої амортизації та сума збільшення зносу необоротних активів унаслідок їх дооцінки та зменшення їх корисності. У графі 7 відображається вартість негативного гудвілу, що виник унаслідок придбання або об'єднання підприємств.

2.3. Облік будівництва, яке виконується підрядним способом

При підрядному способі будівництва в обліку беруть участь дві сторони: замовник і підрядчик, взаємовідносини між якими регулюються договором підряду на весь період будівництва.

Основні принципи обліку будівельних робіт, що виконуються підрядним способом, регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”. Це положення застосовується підрядчиками щодо обліку доходів і витрат за будівельними контрактами.

Підрядчиком вважається юридична особа, яка укладає договір про будівництво (будівельний контракт на спорудження нового об'єкта, реконструкцію, розширення, добудову, реставрацію і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт) об'єкта, виконує передбачені роботи і передає їх замовникові. Поділ підрядчиків залежно від їх повноважень щодо об'єкта і учасників будівництва та виду виконуваних робіт на генпідрядчиків і субпідрядчиків не є підставою для незастосування цього П(С)БО 18 “Будівельні контракти”.

Під **об'єктом будівництва**, щодо якого відповідно до цього П(С)БО має бути організовано бухгалтерський облік доходів і витрат за будівельним контрактом, треба розуміти сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди (з внутрішніми інженерними мережами водопостачання, каналізації, газо- і теплопроводу, електропостачання, радіофікації, підсобними і допоміжними надвірними будівлями, благоустроєм), будівництво яких здійснюється за єдиним проектом і кошторисом.

Договір підряду є основним документом, що регламентує взаємовідносини замовників і підрядчиків та визначає їхню відповідальність за невиконання договірних зобов'язань. Договір підряду укладається замовником із генеральним підрядчиком на весь період нового будівництва, розширення, реконструкції і технічного переозброєння підприємств, будинків і споруд або їхніх черг, включених до загального плану будівництва.

Перш ніж перейти до порядку складання договору підряду, необхідно з'ясувати головні принципи укладання і виконання підрядних контрактів. Головними принципами підрядних контрактів є:

- врахування і дотримання чинного законодавства;
- економічна самостійність і незалежність учасників;
- чітке розмежування у контракті прав і обов'язків сторін;
- майнова відповідальність за невиконання або неналежне виконання договірних зобов'язань;
- розмежування ризиків між учасниками контракту, визначення обов'язкових для страхування ризиків;
- надання гарантій виконання договірних зобов'язань;
- зобов'язання сторін за узгодженим і взаємоприйнятним вирішенням проблем і спорів, що виникають у процесі укладання та виконання контракту.

Основними учасниками підрядного контракту є замовник і підрядчик. **Замовник** — учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядчиком. **Підрядчик** — учасник будівництва, який зобов'язаний на свій ризик і за обумовлену ціну виконати передбачені контрактом роботи і передати їх замовникові у встановлені строки.

Контракт може бути двостороннім і багатостороннім. Якщо замовник і підрядчик є єдиними учасниками контракту, то контракт має двосторонній характер. Але якщо, крім замовника і підрядчика, сторонами контракту є також інші учасники будівництва — проектні організації, постачальники устаткування, банки, субпідрядчики тощо, контракт є багатостороннім. На сьогодні найпоширенішими видами підрядних контрактів є двосторонні контракти.

Замовниками та підрядчиками можуть бути юридичні і фізичні особи, які одержали у встановленому законом порядку право

на здійснення будівельної діяльності. Головними умовами контракту є строки будівництва об'єкта (виконання робіт, послуг) і ціна робіт (послуг), виконання яких здійснює підрядчик. При укладанні двосторонніх контрактів підрядчик відповідає за виконання робіт, передбачених проектом будівництва, здачу об'єкта в експлуатацію. Замовник бере на себе зобов'язання щодо виділення будівельного майданчика, забезпечення проектною документацією, устаткуванням, матеріалами спеціального призначення, фінансування й оплати робіт, підготовки об'єкта до здачі в експлуатацію.

Приблизна структура контракту (розділи):

1. Сторони за договором.
2. Предмет контракту.
3. Ціна предмета контракту.
4. Строки виконання робіт.
5. Розрахунки і платежі.
6. Матеріально-технічне забезпечення.
7. Субпідрядні організації.
8. Страхування ризиків.
9. Виконання робіт.
10. Здача і приймання робіт.
11. Гарантійні строки експлуатації об'єкта після здачі в експлуатацію.
12. Розв'язання спорів і арбітраж.
13. Призупинення робіт і розірвання контракту.

Це приблизний перелік пунктів, які можуть бути в договорі підряду. Сторони уточнюють його з урахуванням конкретних особливостей будівництва і взаємних домовленостей.

Предмет контракту. Підрядний контракт у будівництві — це договір у будівництві, що передбачає взаємні зобов'язання сторін у процесі будівництва (реконструкції, технічного переозброєння і капітального ремонту) об'єктів виробничого і невиробничого призначення. Предметом контракту є сукупність робіт чи послуг або окремі роботи та послуги, виконання яких доручається підрядчику відповідно до умов контракту. У цьому пункті договору обумовлюється результат роботи підрядчика в матеріальній формі.

Відповідно до ст. 335 ЦКУ підрядчик зобов'язаний виконати роботу, обумовлену договором, зі своїх матеріалів і своїми засо-

бами, якщо інше не встановлене договором. У свою чергу, якщо робота виконується повністю або частково з матеріалу замовника, підрядчик відповідає за неправильне використання цього матеріалу.

Якщо ж у процесі будівництва чи в процесі приймання матеріалів були виявлені дефекти або інші невідповідності стандартам, підрядчик зобов'язаний своєчасно попередити замовника:

- 1) про недоброякісність або непридатність матеріалів, одержаних від замовника;
- 2) про те, що додержання вказівок замовника загрожує міцності або придатності виконуваної роботи;
- 3) про наявність інших, незалежних від підрядчика обставин, що загрожують міцності або придатності виконуваної роботи.

Але якщо підрядчик вчасно не попередив замовника про виявлені дефекти, усю відповідальність в майбутньому несе підрядчик. Якщо замовник, незважаючи на своєчасне і обґрунтоване попередження з боку підрядчика, у відповідний строк не замінить недоброякісних або непридатних матеріалів, не змінить вказівок про спосіб виконання роботи або не усуне інші причини, які загрожують міцності або придатності виконуваної роботи, підрядчик має право відмовитись від договору і стягнути понесені з вини замовника збитки.

Приклад запису у контракті п. 2 **“Предмет контракту”**: *“Підрядчик виконує власними та залученими силами і засобами будівельні, монтажні, пусконаладжувальні роботи, передбачені проектною документацією, здійснює випробування змонтованого устаткування, здає об'єкт замовнику в експлуатацію, ліквідує недоробки і дефекти, що виникли з його вини і виявлені в ході приймання робіт та в гарантійні строки експлуатації об'єкта”*.

Ціна предмета контракту. У цьому пункті контракту визначається розмір ціни виконуваних робіт і встановлюється можливість і умови її коригування в ході виконання робіт. Договірна ціна визначається сторонами за домовленістю і залежить від складу затрат. Наприклад, при будівництві об'єктів “під ключ” у складі ціни можуть враховуватися затрати на виконання будівельно-монтажних робіт, придбання меблів, устаткування, інвентарю, включаючи заготівельно-складські, транспортні, накладні та інші витрати. Калькуляцію витрат, як правило, складають обидві сторони. Та частина витрат, що враховується при формуванні

ціни і підготовлена підрядною організацією, підлягає документальному оформленню (протокол узгодження договірної ціни на будівельну продукцію) і є невід’ємною частиною контракту.

Узгодження договірних цін. Замовник передає підрядній організації проектно-кошторисну документацію до виконання робіт, а підрядчик, у свою чергу, готує пропозиції щодо договірної ціни. Кінцевий результат узгоджується між підрядчиком і замовником під час проведення переговорів. Складена за результатами переговорів договірна ціна оформлюється відповідно додатку до контракту. Кінцева договірна ціна, прийнята замовником і підрядчиком під час переговорів, не може змінюватись однією стороною без погодження з іншою.

Ціни в контракті можуть бути твердими (остаточними) та динамічними (неостаточними, відкритими).

Тверді ціни встановлюються незмінними на весь обсяг будівництва, оскільки вони визначаються з урахуванням коливання цін, яке очікується, і залишаються без змін у період виконання робіт. У контракті робиться цінове застереження: “Ціна тверда, зміні не підлягає”. Як правило, такі ціни встановлюються на обсяг робіт, що закінчується протягом одного року.

Динамічні ціни мають незмінну частину витрат — базисну кошторисну вартість, що належить до діяльності підрядчика. Вони коригуються в процесі виконання робіт за фактом застосування до цін надбавок (знижок), що враховують рівень інфляції. Якщо в контракті встановлені динамічні ціни, то тут же повинен бути передбачений порядок їх коригування протягом поточного року. Також тут передбачається коригування обсягів робіт, що переходять відповідно до обумовленої в контракті тривалості будівництва на наступні роки.

Якщо задача об’єкта в експлуатацію здійснюється поетапно, то ціну робіт краще встановлювати тільки на перший етап із визначенням у контракті порядку розрахунку ціни на наступні етапи.

Але є низка причин, через які договірні ціни, незалежно від того, тверді вони чи динамічні, можуть змінюватися. Такими причинами є:

- зміни обсягів і складу робіт;
- зупинення робіт за рішенням замовника та через непередбачувані обставини;

- зміни за рішенням або з вини замовника строків будівництва;
- зміни у встановленому порядку узгодженої номенклатури матеріалів і устаткування поставки замовника;
- прийняття нових законодавчих і нормативних актів, що впливають на вартість робіт;
- суттєвих розходжень фактичних і проектних умов будівництва, передбачити які при узгодженні ціни підрядчик не міг.

Такі зміни першої договірної ціни оформлюються обома сторонами шляхом підписання додаткових угод.

Строки виконання робіт. Строки виконання робіт за окремими етапами визначаються сторонами на підставі календарного плану будівництва. Строки виконання всіх робіт на об'єкті встановлюються шляхом визначення у контракті календарної дати початку робіт і здачі об'єкта в експлуатацію або строку від початку до закінчення робіт. Наприклад, у контракті може бути записано: “Виконання робіт повинно початись у жовтні 2004 р. і закінчитись у травні 2006 р.” або “Строк будівництва об'єкта № 23 становить 10 місяців від початку робіт, встановленого контрактом, до здачі об'єкта в гарантійну експлуатацію”. Ці зобов'язання можуть бути викладені і в такій редакції: “не пізніше 01 травня 2004 р.” і “не більше 10 місяців, починаючи з 01 жовтня 2004 р.”.

У контракті потрібно точно і чітко визначити термін початку виконання робіт. Термін початку робіт потрібно пов'язати з появою важливих для початку будівництва подій. Це може бути передача будівельного майданчика чи проектної документації.

Як відомо, у Законі України від 22.05.97 № 283/97-ВР встановлено, що деякі платники податку можуть обрати окремий порядок визначення результату фінансової діяльності, яка здійснюється за будівельним контрактом. Таким порядком можуть скористатись будівельні підприємства, якщо договір, згідно з яким вони виконують роботи, підпадає під визначення “довгострокового контракту”. Під терміном “довгостроковий контракт (договір)” слід вважати будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, які будуть належати до складових таких основних засобів замовника, а також на виготовлення нематеріальних активів, пов'язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем

(послуг типу “інжиніринг”, науково-конструкторських робіт і розробок) за умови, що такий контракт не планується завершити раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати) (пп. 7.10.2 Закону про прибуток).

За правилами, які описані у пп. 7.10 Закону про прибуток і Порядку ведення та складання податкового звіту про результати діяльності виконавця довгострокових договорів (контрактів), затвердженому наказом ДПА від 31.07.97 № 275, сума валового доходу визначається розрахунковим шляхом, валові витрати — у загальновстановленому порядку, а саме: за першою із подій.

Валовий дохід звітного періоду розраховують, помножуючи суму загального планового валового доходу (контрактної вартості) на коефіцієнт виконання довгострокового договору, який визначається як відношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми планових витрат за контрактом.

Приклад. Підприємство уклало 2 контракти.

Контракт № 1 — на будівництво будинку для продажу фізичним особам, вартість якого — 6 млн грн. Операції з продажу житла фізичним особам звільнені від ПДВ.

Контракт № 2 — на будівництво адміністративного будинку вартістю 3 млн грн, крім цього ПДВ — 600 тис. грн, витрати за цим контрактом згідно з кошторисом — 2 млн грн.

Керівник підприємства у наказі встановив, що результати діяльності за контрактом № 2 слід здійснювати у порядку, визначеному для довгострокових договорів, адміністративні та загальновиробничі витрати з метою податкового обліку розподіляються між контрактами пропорційно прямим витратам.

У січні 2003 р. підприємство:

- отримало часткові аванси від замовників за контрактами № 1 і № 2;
- оплатило та оприбуткувало будівельні матеріали для виконання робіт за контрактами № 1 і № 2. При цьому за розпорядженням керівника підприємства 70 % матеріалів придбано для будівництва житлового будинку, а 30 % — для адміністративного будинку.

Протягом місяця підприємство нарахувало заробітну плату основним працівникам, адміністрації та понесло інші витрати.

По завершенні місяця замовники підписали акт:

- за контрактом № 1 на виконання робіт на суму 480 тис. грн (без ПДВ);
- за контрактом № 2 — на суму 242400 грн, у тому числі ПДВ — 40400 грн.

У табл. 2.2 показано, як такі операції відображати у бухгалтерському обліку. Для обліку витрат за контрактами № 1 і № 2 відкрито спеціальні субрахунки:

- 2051 “Будівельні матеріали (для контракту № 1)”;
- 2052 “Будівельні матеріали (для контракту № 2)”;
- 231 “Виробництво (по контракту № 1)”;
- 232 “Виробництво (по контракту № 2)”.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Надійшов аванс за К № 1	311	681	4000000
2	Надійшов аванс за К № 2	311	681	1500000
3	Зроблено передоплату за матеріали	371	311	840000
4	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	6411	644	42000
5	Оприбутковано матеріали щодо пільгових операцій	2051	371	588000
6	Оприбутковано матеріали щодо оподаткованих операцій	2052	371	210000
7	Відображено ПДВ	644	371	42000
8	Передано у виробництво	231	2051	300000
		232	2052	100000
9	Нараховано заробітну плату працівникам	231	661	40000
		232	661	10000
10	Зроблено нарахування на з/п працівників	231	65	16000
		232	65	4000

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5
11	Нарахована заробітна плата адміністрації та зроблено нарахування	92	661 65	5000
12	Відображено вартість робіт, вик. субпідрядчиком за К № 1	703	631	50000
13	Відображено вартість робіт, вик. субпідрядчиком за К № 2	641	644	4000
		703	631	24000
14	Нарахована плата за оренду адміністративного приміщення	92	631	1000
		641	631	200
15	Перераховано аванс за телефонний апарат	371	311	600
		641	644	100

Прямі витрати за контрактами:**Контракт № 1 Контракт № 2**

1. Будівельні матеріали	588000	210000
2. Заробітна плата працівників	40000	10000
3. Нарахування на заробітну плату працівників	16000	4000
4. Послуги субпідрядчиків	50000	20000
Разом:	694000	244000

16	Виключено ПДВ (по оренді) сторно	641	631	(148)
17	Списано ПДВ на адміністративні витрати	92	631	148
18	Виключено ПДВ (по сплаті за тел. апарат) сторно	641	644	74
19	Відображено дохід за К № 1	681	703	480000
20	Відображено дохід за К № 2	361	703	242400
21	Нараховано суму ПДВ на обсяг вик. робіт власними силами за К № 2	703	6411	36400
22	Нараховано ПДВ на різницю $(369000 - (202000 - 20000)) \times 20\%$	643	641	37400
23	Відображено залік за податковим кредитом та податковими зобов'язаннями, що включено до податкового кредиту, вказаному у рахунку субпідрядчика	644	643	4000

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4	5
24	Списана собівартість вик. робіт за К № 1 та К № 2	903	231	356000
		903	232	114000
25	Списана на фінансовий результат собівартість виконаних робіт	791	903	470000
26	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	6150,4
27	Списані на фінансовий результат доходи	703	791	612000

Перегляд термінів виконання робіт. Підрядчик через обставини, що склалися, може отримати право на перегляд строків виконання робіт у разі:

- зупинення робіт не з вини підрядчика;
- дії обставин непереборної сили;
- відсутності фінансування, затримки у виконанні зобов'язань, появі додаткових робіт тощо, за які відповідає замовник;
- страйків працівників, що заважають нормальному виконанню робіт.

Рішення про перегляд строків виконання робіт з обґрунтуванням причин оформляється також додатковою угодою.

Розрахунки і платежі. Один із найважливіших пунктів контракту підряду. Умови платежів і розрахунків за виконані роботи і послуги сторони визначають самостійно. Оплата робіт може здійснюватися за готовий об'єкт або шляхом проміжних платежів (за етапи, комплекси робіт, конструктивні елементи, окремі види робіт та послуг). За домовленістю замовник перераховує підрядчику аванси, здійснює оплату за будівельні матеріали, устаткування, конструкції, що поставляє підрядчик.

Підприємства та індивідуальні підприємці мають право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами — громадянами — як у готівковій, так і в безготівковій формі. Але необхідно врахувати таку обставину, що сума платежу готівкою одного підприємства іншому підприємству не повинна перевищувати 10 тис. грн протягом одного дня за одним або кількома

платіжними документами. При цьому кількість підприємств, з якими проводяться розрахунки, протягом дня не обмежується. Якщо сума платежу підприємства іншому підприємству перевищує встановлену граничну суму 10 тис. грн протягом одного дня, то такі платежі повинні проводитися тільки в безготівковому порядку.

У контракті можуть бути також передбачені умови зменшення чи відстрочення сум перерахування за виконані умови. Але замовник має право зменшувати суму перерахування за виконані роботи, не обумовлені контрактом, у разі, якщо:

- роботи виконані з порушенням чинних норм і правил до усунення цих порушень;
- передбачена контрактом сума застави внесена підрядчиком несвоєчасно.

Застава — спосіб забезпечення зобов'язань за контрактом за рахунок предмета застави, яким може бути майно та майнові права. При заставі сторона, яка виступає заставодержателем (кредитором), має переважне право перед іншими кредиторами на забезпечення виконання контрактних зобов'язань іншою стороною, яка є заставодавцем (боржником), за рахунок заставленого ним майна.

Матеріально-технічне забезпечення. У цьому пункті контракту сторони визначають порядок забезпечення будівельних робіт матеріалами, конструкціями, устаткуванням тощо. Наприклад, запис у контракті за цим пунктом може бути такого змісту: *“Замовник повинен поставити на будівельний майданчик електротехнічне, енергетичне устаткування, оснащення, інвентар, будівельні матеріали та здійснити своїми силами перевірку якості та комплектності постачання”, “Підрядчик забезпечує будівництво місцевими будівельними матеріалами та самостійно перевіряє їх відповідність технологічним нормам”.*

Матеріально-технічні ресурси, що постачає замовник, передаються підрядчику за актами звірки. Якщо є розбіжності щодо кількості та якості матеріалів, складається акт взаємних претензій, де вказуються строки поставки чи заміни матеріалів. Акти є невід'ємними додатками до контракту.

Субпідрядні організації. Субпідрядчики — підрядчики, які виконують спеціальні й окремі види робіт за домовленістю з генеральним підрядчиком, головним підрядчиком або замовником.

Підрядчик (генпідрядчик) може залучати для виконання спеціальних робіт, надання послуг та інших субпідрядчиків. У цьому пункті контракту вказується, хто виступає субпідрядчиком, які обов'язки та обсяги робіт у нього. Зважаючи на те, що в цьому разі підрядчик виступає замовником, всі права щодо контролю, приймання й оплати робіт, які виконуються субпідрядчиками, здійснює головний підрядчик. Це повинно бути чітко зафіксовано в контракті підряду. Відповідальність за невиконання умов договору субпідряду перед замовником несе головний підрядчик. Контракт субпідряду також є додатком до головного контракту підряду.

Страхування ризиків. Ризик у будівництві — можлива подія, поява якої має ймовірний і випадковий характер та зумовлює небажані наслідки для учасників контракту або третіх осіб. Страхування ризиків у будівництві — це відносини із захисту майнових інтересів учасників будівництва при появі страхових випадків за грошові фонди, які створюються за рахунок страхових платежів. У будівництві кожна зі сторін, що вступає у взаємовідносини бере на себе певні ризики. Суттєвою особливістю підрядних відносин є те, що, відповідно до ст. 322 ЦКУ, за договором підряду підрядчик зобов'язується виконати на свій ризик певну роботу за завданням замовника з його або своїх матеріалів, а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу.

Ризики підрядчика. Головний ризик підрядчика полягає в тому, що згідно зі ст. 346 ЦКУ, якщо предмет підряду до його здачі випадково знищився або закінчення роботи стало неможливим не з вини сторін, підрядчик не має права вимагати винагороди за роботу. Наступний ризик підрядчика полягає ось у чому. Якщо він відступив від умов договору, що погіршило роботу, або допустив інші недоліки в роботі, замовник має право на свій вибір вимагати безоплатного виправлення зазначених недоліків у відповідний строк або відшкодування понесених замовником необхідних витрат з виправлення своїми засобами недоліків у роботі.

У цьому разі замовник також може зменшити винагороду за роботу або відмовитися від роботи взагалі. При неналежному виконанні своїх обов'язків ризик підрядчика зростає, якщо роботи виконувалися з його матеріалів. Замовник у порівнянні з підрядчиком несе мінімальний ризик: він ризикує тільки в тому разі, якщо

роботи виконувалися з його матеріалів, на суму вартості витрачених матеріалів. Тому до складу ризиків, які за домовленістю сторін можна включати в цей пункт договору, належать:

- ті, що можуть виникнути при транспортуванні матеріалів, устаткування, конструкцій та виробів від місця їх відвантаження до будівельного майданчика на умовах страхування всіх ризиків;
- пов'язані зі збереженням виконаних робіт, матеріальних цінностей, що перебувають на будівельному майданчику, від вогню та стихійного лиха в період із початку робіт на об'єкті до моменту здачі його в гарантійну експлуатацію;
- що виникають відповідно до законів про охорону праці.

Виконання робіт. Пунктом 4.13.8 “Положення про підрядні контракти у будівництві України”, затвердженого науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва та архітектури (протокол № 9 від 15.12.93), передбачено, що головним документом, який відображає хід будівництва від початку виконаних робіт до їх закінчення, є журнал виконання робіт № КБ-6 “Журнал обліку виконаних робіт”, затверджений наказом ЦСУ СРСР № 816 від 14.12.72. У коротких вказівках до заповнення форми відмічалось, що Журнал застосовується для обліку виконаних робіт та є накопичувальною відомістю, згідно з якою складається довідка про вартість виконаних робіт за формою КС-3 та акти виконаних робіт № КС-2, КС-2а, КС-2б, КС-2в. Журнал обліку виконаних робіт, вказувалось далі, ведеться начальником дільниці (виконробом) за кожним об'єктом будівництва згідно із замірами виконаних робіт та єдиних норм і розцінок по кожному конструктивному елементу або виду робіт.

Наказом ЦСУ СРСР від 27.07.60 була затверджена Інструкція про порядок складання місячного звіту начальника будівельної дільниці (виконроба) про витрати основних будівельних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами за формою № М-29. Інструкцією передбачалось, що дані, які заносились у звіт за формою № М-29, складались на основі виконаних за місяць будівельних та монтажних робіт, вказаних у “Журналі виконаних робіт”. У Журналі, уточнює Інструкція, показується кількість виконаних робіт тільки за завершеними конструктивними елементами (або їх частками) та видами робіт, по яких надаються рахунки за виконані обсяги.

Наказом Державного комітету статистики України разом з Державним комітетом України з будівництва та архітектури “Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві” від 21.06.02 № 237/5 затверджені типові форми первинних документів з обліку у будівництві № КБ-2в “Акт приймання виконаних підрядних робіт” і № КБ-3 “Довідка про вартість виконаних підрядних робіт”.

Вказані форми призначені для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за виконані роботи між замовником і підрядчиком або субпідрядчиком і генпідрядчиком.

Підставою для складання “Акта приймання виконаних підрядних робіт” (форма № КБ-2в) є Журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6). У поясненнях до заповнення “Акта приймання виконаних підрядних робіт” (форма № КБ-2в) та “Довідки про вартість виконаних робіт” за формою № КБ-3 уточнюється, що вартісні показники у них відображаються за поточним рівнем цін згідно з умовами контракту.

Довідка про вартість виконаних робіт і витрат за формою № 3 є також основним документом для складання статистичної звітності у капітальному будівництві. Це передбачено п. 7.2 “Інструкції про порядок складання статистичної звітності по капітальному будівництву”, затвердженої наказом Мінстату України від 28.03.96 № 93, зареєстрованої у Мін’юсті 16.05.96 під № 231/1256. Підпунктом 7.2.4 цієї Інструкції передбачено, що при здійсненні будівництва господарським способом виконання будівельних та монтажних робіт відображається у звітності у такому порядку, як і при підрядному способі. У цьому випадку Довідку за формою № 3 підписують керівники підприємства та організації (підрозділу), який здійснює будівельні та монтажні роботи. Обсяги виконаних робіт, які вказуються у Довідках, визначаються за кожним об’єктом на підставі Журналу обліку виконаних робіт.

Журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6) є документом, який одночасно служить підставою для складання звітності з виконання будівельно-монтажних робіт, використання основних матеріалів, здійснення контролю за обсягами робіт, виконаних будівельними машинами та механізмами, а також для нарахування заробітної плати. Ця вимога передбачена п. 5 розд. 4

“Облік витрат на будівельно-монтажні роботи” Типового положення з планування, обліку та калькуляції собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 09.02.96 № 186.

Таким чином, “Акт приймання виконаних підрядних робіт” за формою № КБ-2в та “Довідка про вартість виконаних робіт та витрат” за формою № КБ-3, складені на підставі Журналу обліку виконаних робіт, можуть служити первинними документами для визначення ступеня завершеності робіт згідно з будівельним контрактом за методом вимірювання та оцінки виконаної роботи.

У свою чергу, згідно з Журналом обліку виконаних робіт може бути складено документ, що підтверджує обсяг заведеної частини робіт наростаючим підсумком та його співвідношення до загального обсягу за будівельним контрактом у натуральних одиницях вимірювання. Цей документ може служити первинним документом для визначення ступеня завершеності робіт згідно з будівельним контрактом за методом співвідношення обсягу заведеної частини робіт до їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірюванні.

До підписання договору підряду сторони призначають своїх повноважних представників на будівельному майданчику, визначають коло їх повноважень та інформують про це у письмовій формі одна одну. Документи, що визначають особу представника сторони на будівельному майданчику, є додатком до контракту підряду.

У п. 9 “**Виконання робіт**” договору підряду щодо підрядчика може бути зроблений запис такого змісту: “Підрядчик зобов’язаний виконувати роботи відповідно до вимог проектної документації, будівельних норм та правил, графіків виконання робіт. У співробітництві із замовником він організовує свою діяльність так, щоб вона не впливала негативно на діяльність замовника, інших залучених на будівельний майданчик учасників”.

Щодо замовника робиться запис такого змісту: “Замовник здійснює контроль і технічний нагляд за якістю, обсягами та вартістю будівництва об’єкта, відповідністю виконаних робіт проекту, кошторису, будівельним нормам та правилам, а матеріалів, виробів і конструкцій — державним стандартам і технічним умовам”.

Гарантії на експлуатацію

Здача і приймання робіт. Після виконання всіх робіт підрядчик здає об'єкт замовнику в гарантійну експлуатацію. У процесі здачі-приймання об'єкта сторони перевіряють відповідність закінчених робіт умовам контракту. Здача-приймання здійснюється протягом встановленого сторонами строку після одержання замовником листа від підрядчика про готовність об'єкта або його частини до експлуатації. Здача-приймання об'єкта здійснюється за актом типової форми № КБ-2в (додаток).

“Акт приймання виконаних підрядних робіт” (форма № КБ-2в), документ первинного обліку, складається підрядчиком щомісяця для визначення вартості та обсягів виконаних будівельно-монтажних, ремонтних та інших підрядних робіт. Адресну частину акта “Ідентифікаційний код” та “Код за ДКУД” заповнює організація — виконавець робіт (підрядчик, субпідрядчик). Решта рядків адресної частини заповнюється відповідно до контракту (договору) на виконання робіт. При цьому рядки “Найменування об'єкта” та “Локальний кошторис №...” повинні відповідати затвердженій у встановленому порядку проектно-кошторисній документації. Вартість виконаних робіт розраховується в тисячах гривень. У разі виконання підрядною організацією за звітний період незначного обсягу робіт розрахунки можна виконувати у гривнях.

Обов'язки сторін щодо організації здачі-приймання об'єкта в експлуатацію визначаються у контракті відповідно до їх функцій у процесі будівництва і їх слід чітко регламентувати. Водночас у цьому пункті контракту слід встановити порядок покриття витрат на цю роботу. В цьому пункті контракту доцільно також зазначити таке: *“Додаткові витрати на здачу-приймання об'єкта, що зумовлені незадовільним виконанням зобов'язань, порушенням умов контракту, повинні покриватись за рахунок винуватця. Якщо при здачі-прийманні об'єкта виявляються суттєві недоробки, які виникли з вини підрядчика, замовник не приймає об'єкт до їх усунення і затримує оплату неякісно виконаних робіт. Якщо усунення недоробок неможливе і вони впливають на виробничу потужність, споживчу вартість об'єкта, підрядчик компенсує збитки”*.

**Типова форма
№ КБ-2в**

ЗАТВЕРДЖЕНО наказом Державного
комітету статистики України
і Державного комітету України
з будівництва та архітектури
21.06.2002 р. № 237/5
Код за ДКУД _____ (_____)

_____ (підприємство, організація-складач форми)

Ідентифікаційний код підприємства,
організації-складача форми за ЄДРПОУ (_____)

Замовник _____

Генпідрядчик _____

Субпідрядчик _____

Контракт (договір) № _____ від “___” _____ 20__ року

Найменування будівництва та його адреса _____

Найменування об'єкта _____

Підстава: договірна ціна,
складена в поточних цінах станом на _____

АКТ №
приймання виконаних підрядних робіт*
за _____ 20__ року

№ п/п	Найменування робіт і витрат	Обґрунтування (шифр і № позиції нормативу)	Одиниця вимірювання	Кількість	Поточна ціна одиниці, грн.	Виконано робіт (витрати), грн.	Витрати труда працівників на обсяг робіт, люд.-год
1	2	3	4	5	6	7	8
I	Разом прямі витрати		грн.				
	у тому числі:						
	вартість матеріалів, виробів та конструкцій		грн.				
	заробітна плата		грн.				
	вартість експлуатації машин		грн.				
II	Загальновиробничі витрати		грн.				
III	Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд		грн.				
IV	Додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий (літній) період		грн.				
	Разом вартість будівельно-монтажних робіт (I + II + III + IV)		грн.				
	у тому числі зворотні суми		грн.				
V	Інші супутні витрати		грн.				
	Разом (I + II + III + IV + V)		грн.				

1	2	3	4	5	6	7	8
VI	Прибуток		грн.				
VII	Адміністративні витрати		грн.				
VIII	Кошти на покриття ризику		грн.				
	Разом (I + II + III + IV + V + VI + VII + VIII)		грн.				
IX	Податки, збори, обов'язкові платежі, встановлені чинним законодавством і не враховані складовими вартості будівництва (без ПДВ)		грн.				
	Разом (I + II + III + IV + V + VI + VII + VIII + IX)		грн.				
X	Податок на додану вартість		грн.				
	Всього за актом		грн.				
	у тому числі зворотні суми		грн.				

* Підрядні роботи — це будівельні, монтажні, ремонтні та інші будівельні роботи, передбачені контрактом (договором) підряду.

М. П. Здав підрядчик _____ “___” _____ 20__ року

М. П. Прийняв замовник _____ “___” _____ 20__ року

**Типова форма
№ КБ-3**

ЗАТВЕРДЖЕНО наказом Державного
комітету статистики України
і Державного комітету України
з будівництва та архітектури
21.06.2002 р. № 237/5
Код за ДКУД _____ (_____)

(підприємство, організація-складач форми)

Ідентифікаційний код підприємства,
організації-складача форми за ЄДРПОУ (_____)

Замовник _____

Генпідрядчик _____

Субпідрядчик _____

Контракт (договір) № _____ від “___” _____ 20__ року

Найменування будівництва та його адреса _____

Найменування об'єкта

ДОВІДКА
про вартість виконаних підрядних робіт*
за _____ 20__ року

(тис. грн.)

Найменування об'єктів, пускових комплексів і технологічних етапів	Вартість виконання робіт				
	з початку року по звітний місяць включно		у тому числі за звітний місяць		
	всього, в поточних цінах станом на ____	з них: будівельно-монтажні роботи	всього	у тому числі за звітний місяць	
будівельно-монтажні роботи				інші супутні витрати	
А	1	2	3	4	5
Всього по будові (без ПДВ)					
у тому числі:					
1.					
2.					
Податок на додану вартість (ПДВ) — всього по будові					
Всього по будові з урахуванням ПДВ					

* Підрядні роботи — це будівельні, монтажні, ремонтні та інші будівельні роботи, передбачені контрактом (договором) підряду.

М. П. Субпідрядчик _____ “__” _____ 20__ року

М. П. Генпідрядчик _____ “__” _____ 20__ року

М. П. Замовник _____ “__” _____ 20__ року

Гарантійні строки експлуатації об'єкта після здачі в експлуатацію. Замовник повинен гарантувати надійність і якість виконаних робіт протягом установленого контрактом строку. Договір підряду має передбачати санкції за невиконання таких зобов'язань, за порушення яких чинним законодавством санкції не встановлені. Наприклад, за договором підряду підрядчик зобов'язаний за свій рахунок усунути дефекти, допущені з його вини у виконаних роботах і виявлені в такі гарантійні строки з дня підписання акта про приймання об'єкта будівництва в експлуатацію приймальною або робочою комісією щодо:

- загальнобудівельних робіт — протягом одного року;
- закінченого монтажем устаткування — протягом 6 місяців;
- системи центрального опалення — протягом одного опалювального періоду;
- зовнішніх мереж водопроводу й каналізації — протягом одного року;
- системи промислової вентиляції, внутрішнього водопроводу, каналізації, виробничих трубопроводів — протягом 6 місяців.

Для підрядчика, який здійснює будівництво житлових будинків, можуть бути передбачені зобов'язання щодо усунення за свій рахунок дефектів, допущених з його вини у виконаних роботах, що виявлені протягом дворічного гарантійного строку з дня приймання житлових будинків в експлуатацію (незалежно від виду робіт).

Відповідно, виявлені протягом гарантійного строку дефекти встановлюються двостороннім актом організації замовника і підрядчика. Для участі в упорядкуванні акта, узгодження порядку і строків усунення дефектів підрядчик зобов'язаний направити свого представника не пізніше 5 днів із дня одержання письмового повідомлення замовника або експлуатаційної організації.

У договорі підряду щодо підрядчика слід передбачити також таке: *“За затримку усунення дефектів, передбачених актом сторін, у роботах і конструкціях в строки, визначені договором підряду, підрядчик сплачує замовнику або експлуатаційній організації неустойку в розмірі 100 грн за кожний день прострочення. У разі неусунення підрядчиком дефектів у встановлені актами терміни замовник усуває дефекти самотужки за рахунок*

підрядчика і, крім того, стягує з нього неустойку в розмірі 50 відсотків вартості робіт з усунення дефектів”.

Майнова відповідальність. Майнову відповідальність сторін за невиконання чи неналежне виконання умов сторонами визначено Законом України “Про майнову відповідальність за порушення умов договору підяду (контракту) про виконання робіт на будівництві об’єктів” від 06.04.2000 № 1641-III. Відповідно до цього Закону, якщо підрядчик порушив строки завершення виконання робіт, що передбачені договором підяду, він повинен сплатити замовнику неустойку (пеню). Пеня сплачується за кожний день прострочення здачі об’єкта. Розмір неустойки буде обчислюватися виходячи з договірної ціни робіт з урахуванням рівня інфляції та облікової ставки Національного банку України на період, за який сплачується неустойка (пеня). Вирахована таким чином пеня приймається з коефіцієнтом 1,5.

Якщо замовник порушив строки перерахування авансів і платежів за виконані роботи (послуги), він сплачує підрядчикові за кожний день прострочення неустойку. Розмір неустойки в цьому разі вираховується аналогічно попередньому пункту.

Розв’язання спорів і арбітраж. Для розв’язання спорів, які сторони не можуть вирішити самостійно, вони звертаються до послуг незацікавлених консалтингових організацій (за взаємною домовленістю) або з позовом до арбітражного суду. Арбітражний розгляд спорів сторін — юридичних осіб України — здійснюється відповідно до чинного в Україні законодавства. Розгляду підлягають тільки спори щодо зобов’язань, які передбачені законодавством і контрактом.

Про виявлені недоліки в роботі, виконаній за договором підяду, замовник може пред’явити позов підрядчику з приводу:

- 1) недоліків у будинках і спорудах, які не могли бути помічені при звичайному прийнятті роботи (приховані недоліки), якщо хоча б однією із сторін є громадянин, — протягом трьох років;
- 2) прихованих недоліків в іншому майні — протягом одного року;
- 3) явних недоліків — протягом шести місяців.

Відлік строку починається з дня здачі роботи підрядчиком і прийняття її замовником.

Якщо в договорі підяду передбачено гарантійний строк і заява про виявлені недоліки в роботі зроблена в межах гарантійно-

го строку, строк позовної давності починається з дня заяви про недоліки.

Підприємства та організації, чії права і законні інтереси порушено, з метою безпосереднього врегулювання спору з порушником цих прав та інтересів звертаються до нього з письмовою претензією (доарбітражне врегулювання).

У претензії зазначаються:

- а) повне найменування і поштові реквізити заявника претензії та підприємства, організації, яким претензія пред'являється; дата пред'явлення і номер претензії;
- б) обставини, на підставі яких пред'явлено претензію; докази, що підтверджують ці обставини; посилання на відповідні нормативні акти;
- в) вимоги заявника;
- г) сума претензії та її розрахунок, якщо претензія підлягає грошовій оцінці; платіжні реквізити заявника претензії;
- г) перелік документів, що додаються до претензії, а також інших доказів.

Документи, що підтверджують вимоги заявника, повинні подаватися в оригіналах чи засвідчених копіях.

Якщо спори, що виникли між підприємствами, не були врегульовані в строки, визначені для доарбітражного врегулювання, підприємство має право звернутися з заявою до арбітражного суду. А вже арбітражний суд вирішить, сплачувати чи ні суми замовнику (підрядчику) за висунутими претензіями.

У цьому пункті договору підряду сторонам бажано передбачити таку інформацію, необхідну для звернення до арбітражу:

- назва і місцезнаходження арбітражної організації;
- порядок призначення арбітражу;
- порядок розподілу арбітражних витрат.

Якщо замовник, незважаючи на своєчасне і обґрунтоване попередження з боку підрядчика, у відповідний строк не замінить недоброякісних або непридатних матеріалів, не змінить вказівок про спосіб виконання роботи або не усуне інших обставин, які загрожують міцності або придатності виконуваної роботи, підрядчик має право відмовитись від договору і стягнути понесені з вини замовника збитки.

У контракті потрібно точно і чітко визначити термін початку виконання робіт. Термін початку робіт потрібно пов'язати

з появою важливих для початку будівництва подій. Це може бути передача будівельного майданчика чи проектної документації.

До підписання договору підряду сторони призначають своїх повноважних представників на будівельному майданчику, визначають коло їх повноважень та інформують про це у письмовій формі одна одну. Документи, що визначають особу представника сторони на будівельному майданчику, є додатком до контракту підряду.

2.4. Облік доходів, витрат, визначення собівартості будівельно-монтажних робіт і фінансового результату

Підприємство, яке виконує будівельні роботи іншим підприємствам, має відображати витрати, пов'язані з виконанням таких робіт на рахунку 23 “Виробництво”. Якщо, крім будівельних робіт, підприємство виконує інші роботи або надає послуги (провадить іншу діяльність з виробництва), то для відображення затрат з будівельних робіт необхідно відкрити окремий субрахунок. Протягом періоду виконання будівельних робіт підприємство списує в дебет рахунка 23 “Виробництво” всі витрати, які були понесені для виконання таких робіт, з кредиту відповідних рахунків обліку витрат, необхідних для виконання будівельних робіт.

Після завершення робіт виконавець визначає їх фактичну собівартість. Реалізаційна вартість виконаних будівельних робіт зазначається в акті виконаних робіт, який виконавець виписує замовнику після завершення будівельних робіт. У бухгалтерському обліку надання послуг замовнику за актом виконаних робіт відображається як реалізація послуг.

П(С)БО 18 “Будівельні контракти” розділяє будівельні контракти на контракти з фіксованою ціною та контракти за ціною “витрати плюс”, які відрізняються порядком обчислення вартості контракту підрядчиком і замовником. Традиційне застосування в будівельній галузі при укладанні будівельних контрактів знайшла ціна “витрати плюс”, за якою проектними організаціями складається кошторисна документація, що використовується підрядчиком і замовником при укладанні будівельного контрак-

ту для узгодження його вартості. Незважаючи на зміни цієї вартості, що можуть все-таки відбутися за час виконання будівельного контракту, такий будівельний контракт вважається укладеним за ціною “витрати плюс”.

Доходи і витрати протягом періоду виконання будівельного контракту визнаються на дату балансу (на останнє число місяця) за ступенем завершеності будівельно-монтажних (ремонтно-будівельних) робіт. П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, як і відповідний міжнародний стандарт фінансової звітності 11 “Будівельні контракти”, передбачає такі методи визначення ступеня завершеності робіт:

- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми витрат за будівельним контрактом;
- співвідношення обсягу доведеної частини робіт та їх загального обсягу у натуральному вимірі (т, м³, м² тощо);
- вимірювання та оцінка виконаної роботи.

У будівельній галузі традиційне застосування вже протягом кількох десятиріч має *метод вимірювання та оцінки виконаної роботи*. Положенням про підрядні контракти у будівництві, затверженому Міністерством України у справах будівництва і архітектури 15 грудня 1993 р., в якому передбачено, що основним документом, який відображає хід будівництва від початку виконання робіт до їх закінчення (від початку до закінчення виконання будівельного контракту), є Журнал виконаних робіт, відповідальність за ведення якого підрядчиком покладається на посадову особу. Замовник здійснює контроль і технічний нагляд за обсягом і вартістю виконаних робіт.

На підставі даних Журналу виконаних робіт (типова форма № КБ-6), до якого посадова особа підрядчика після вимірювання і оцінки за кошторисною документацією обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт вносить відповідні дані за видами робіт, складає Довідку про вартість виконаних підрядних робіт (форма № КБ-3) або Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в). Їх реквізити відповідають частині другій статті 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

До доходу генпідрядчика включається вся вартість виконаних за будівельним контрактом робіт. Вартість робіт, виконаних

субпідрядчиками, генпідрядчики, визнають як інші прямі витрати, пов'язані з виконанням будівельного контракту. В цьому вбачається певна особливість у порівнянні з чинною на сьогодні системою обліку генпідрядчиками вартості робіт, виконаних субпідрядчиками.

Субпідрядчики до доходу включають вартість виконаних власними силами будівельно-монтажних робіт.

До доходу підрядчики (генпідрядчики, субпідрядчики) включають також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат. Тобто сума майнової відповідальності за порушення замовником умов будівельного контракту відображається підрядчиком у складі доходу від будівельного контракту. Сума заохочувальних виплат за виконання і перевиконання умов будівельного контракту, наприклад премії за введення об'єкта, визнається підрядчиком доходом від будівельного контракту, а нарахована конкретним працівникам підрядчика премія за введення відображається як витрати на оплату праці.

Доходи і витрати за кожним окремим будівельним контрактом відображаються у бухгалтерському обліку із застосуванням принципу нарахування. Не визнаються доходами одержані від замовників для фінансового забезпечення виконання будівельного контракту аванси, які відображаються підрядчиком у складі його зобов'язань і зменшуються після виконання робіт, визнання доходу і заліку заборгованості. Склад витрат з виконання будівельного контракту (собівартість будівельного контракту) формується відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженим наказом Держбуду України від 07.05.02. До собівартості будівельного контракту включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці робітників, що працюють безпосередньо на будівельному майданчику, інші прямі витрати (витрати з експлуатації машин і механізмів, вартість виконаних субпідрядчиками робіт).

Методичні рекомендації встановлюють єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт і можуть застосовуватися для цілей планування, бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт як

будівельними організаціями та їх структурними підрозділами (незалежно від форм власності і підпорядкування), так і структурними підрозділами підприємств і організацій, які відносяться до інших видів економічної діяльності, що виконують загальнобудівельні, спеціальні, монтажні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи (далі — будівельно-монтажні роботи) під час спорудження нових об'єктів, розширення, реконструкції та технічного переоснащення підприємств, ремонту будівель і споруд, реставрації пам'яток архітектури підрядним або господарським способом.

У структурних підрозділах будівельних організацій, що виділені в окремі виробничі одиниці і відносяться до інших видів економічної діяльності (проектна, вишукувальна, дослідницька, наукова діяльність, виробництво будь-яких видів промислової або іншої продукції, транспортні перевезення тощо), застосовуються методичні рекомендації з формування собівартості для відповідних видів економічної діяльності.

Собівартість будівельно-монтажних робіт — це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт із використанням у процесі будівельного виробництва машин, механізмів, устаткування, матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів.

Собівартість будівельно-монтажних робіт будівельної організації, що має статус юридичної особи, складається з витрат, пов'язаних з виконанням на свій ризик власними силами будівельно-монтажних робіт відособленими структурними підрозділами, які входять до її складу.

Собівартість будівельно-монтажних робіт відособленого структурного підрозділу будівельної організації складається з витрат цього підрозділу, пов'язаних з виконанням на свій ризик власними силами будівельно-монтажних робіт.

До витрат, що включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт, належать витрати, передбачені П(С)БО 16 “Витрати” (з урахуванням змін і доповнень до нього) та П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, а також витрати, пов'язані з особливостями технології, організації та управління будівельним виробництвом, контролю за виробничими процесами та якістю будівництва.

Собівартість будівельно-монтажних робіт може бути:

- плановою, яка включає витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, що визначаються на підставі техніко-економічних розрахунків з використанням економічно обґрунтованих норм і нормативів затрат на виконання будівельно-монтажних робіт за умови нормальної потужності будівельної організації та дотримання планових термінів будівництва, раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів і вимог до якості будівництва, а також інженерних розрахунків щодо підвищення організаційно-технічного рівня будівельного виробництва внаслідок упровадження заходів з нової техніки та технології, удосконалення його організації і управління, інших техніко-економічних чинників;
- фактичною, яка включає фактичні витрати будівельної організації на виконання будівельно-монтажних робіт, що визначаються відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Методичних рекомендацій.

Планування та бухгалтерський облік витрат, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, здійснюється за об'єктами витрат.

Об'єктом витрат у будівництві можуть бути:

- окремі види будівельно-монтажних робіт;
- об'єкт будівництва;
- будівельний контракт.

Відповідно до об'єктів витрат розрізняють:

- собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт — це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами окремих видів будівельно-монтажних робіт на одному або кількох об'єктах будівництва, за одним або кількома будівельними контрактами;
- собівартість об'єкта будівництва — це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами будівельно-монтажних робіт на конкретному об'єкті будівництва за весь період його будівництва;
- собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом — це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт, передбачених контрактом на будівництво, від дати укладання контракту до остаточного завершення контракту.

Класифікація витрат будівельної організації

Класифікація витрат будівельної організації здійснюється з метою організації планування, бухгалтерського обліку, калькулювання та аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт.

Витрати класифікуються за такими ознаками:

- види діяльності будівельної організації;
- місце виникнення витрат;
- подібність складу витрат;
- способи включення витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт;
- доцільність витрачання;
- відношення до вартості будівельного контракту (будівельно-монтажних робіт).

1. Класифікація витрат за видами діяльності:

- витрати основної діяльності;
- витрати операційної діяльності;
- витрати звичайної діяльності.

Витрати основної діяльності — це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт.

Витрати операційної діяльності включають витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Витрати звичайної діяльності включають витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

2. Класифікація витрат за місцем їх виникнення:

- витрати основного виробництва;
- витрати допоміжного виробництва;
- витрати другорядних виробництв.

Витрати основного виробництва — це витрати структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва.

Витрати допоміжного виробництва — це витрати структурних підрозділів будівельної організації, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробни-

цтва: технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт власних та орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо.

Витрати другорядних виробництв — це витрати структурних підрозділів будівельної організації, що безпосередньо не беруть участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх продукція використовується при їх виконанні. До таких виробництв належать: бетонне і розчинне виробництво; виробництво залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків і будівельного каміння; цегляне виробництво; механічні, столярні, ремонтні та інші майстерні; виготовлення інших виробів, напівфабрикатів тощо.

Витрати основного виробництва та допоміжних і другорядних виробництв, продукція яких у подальшому використовується на будівельно-монтажних роботах, є виробничими витратами основної діяльності будівельної організації і включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт або у собівартість за будівельним контрактом.

3. Класифікація за подібністю складу витрат:

- елементи витрат;
- статті витрат.

Елементи витрат — це сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат.

До статті витрат можуть включатися складові будь-якого елемента або кількох елементів.

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат, а витрати основної діяльності, крім того, і за статтями калькулювання.

4. Класифікація витрат за способами включення у собівартість будівельно-монтажних робіт:

- прямі витрати;
- загальновиробничі (непрямі) витрати.

Прямі — це витрати, які безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт відповідних об'єктів витрат за прямою ознакою.

Загальновиробничі витрати — це непрямі витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного

виробництва, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат і розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу, обраної будівельною організацією самостійно.

5. Класифікація витрат за доцільністю їх витрачання:

- продуктивні витрати;
- непродуктивні витрати;
- надзвичайні витрати.

Продуктивні витрати — це витрати, передбачені раціональною організацією та технологією виробництва.

Непродуктивні витрати — це витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо.

Надзвичайні витрати — це витрати, що виникли внаслідок стихійного лиха, техногенних аварій, надзвичайних подій, а також витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків.

6. Класифікація витрат за ознакою відношення до вартості будівельного контракту (будівельно-монтажних робіт):

- витрати за будівельним контрактом;
- витрати періоду.

Витрати за будівельним контрактом — це витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту (прямі витрати), а також витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва (загальновиробничі витрати).

Витрати періоду — це витрати, які неможливо прямо пов'язати з конкретними контрактами (будівельно-монтажними роботами) і, відповідно, з доходами від контрактів (будівельно-монтажних робіт), для отримання яких вони були здійснені. Такі витрати не належать до витрат за будівельними контрактами і не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, а відображаються у складі витрат будівельної організації у тому звітному періоді, в якому були здійснені (адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати). До вартості будівельного контракту включаються тільки адміністративні витрати.

Групування витрат будівельних організацій за економічними елементами

Групування витрат за елементами здійснюється з метою визначення загальних обсягів використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, а також організації контролю за рівнем цих витрат в цілому по будівельній організації.

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за такими елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента “Матеріальні витрати” включаються:

Вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій.

Вартість виробів і напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які у подальшому використовуються на виконанні будівельно-монтажних робіт.

Вартість робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються сторонніми організаціями або іншими структурними підрозділами будівельної організації, а саме:

- з обробки матеріалів і проведення їх випробувань з метою визначення якості;
- з перевезення вантажів у межах будівельного майданчика і території допоміжних та другорядних виробництв будівельної організації;
- з ремонту, технічного огляду та технічного обслуговування власних і орендованих основних засобів для використання у будівельному виробництві, за винятком їх реконструкції та модернізації;
- з експертизи і консультацій, пов’язаних з результатами випробувань матеріалів і конструкцій.

Витрати, пов’язані з використанням природної сировини:

- плата за деревину, продану на пні;

- плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем, у межах затверджених лімітів;
- плата за використання інших природних ресурсів.

Знос тимчасових (нетитульних) будівель, споруд і необоротних матеріальних активів (за умови передачі їх на баланс будівельної організації замовником).

Втрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі та на складах в межах норм природного убутку.

До складу елемента “Витрати на оплату праці” включаються витрати на основну, додаткову заробітну плату, будь-які види грошових виплат працівників (включаючи позаштатних), зайнятих на виконанні будівельно-монтажних робіт і в допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються у будівельній організації.

До основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

До додаткової заробітної плати належить оплата за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; матеріальна допомога; інші витрати на оплату праці.

До інших грошових виплат належать установлені відповідно до законодавства доплати, надбавки і виплати за особливий характер організації виконання будівельно-монтажних робіт.

Заробітна плата штатних працівників:

- нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки);
- за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками, посадовими окладами.

Заробітна плата працівників, які не перебувають у штаті будівельної організації:

- за виконанні роботи (надані послуги), пов'язані з основною діяльністю будівельної організації, відповідно до договорів цивільно-правового характеру, включаючи договір підяду;
- за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілення, фарбування, проведення експертизи тощо), за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу проводяться безпосередньо самою будівельною організацією. Розмір коштів, спрямованих на оплату праці цих працівників, визначається виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом;
- за роботи, виконані особами, залученими до будівельної організації відповідно до спеціальних договорів з організаціями, підприємствами (про надання робочої сили), якщо нараховані суми видані безпосередньо цим особам або перераховані для оплати їх праці організаціям, підприємствам.

Доплати до тарифних ставок і посадових окладів, пов'язані з організацією праці, передбачені законодавством:

- бригадирам з числа робітників, не звільненим від основної роботи, за керівництво бригадою;
- працівникам за роботу в багатозмінному режимі та за роботу в нічний час.

Виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві час:

- оплата щорічних та додаткових відпусток відповідно до законодавства (грошова компенсація за невикористану відпустку);
- оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою в понадурочний час при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством;
- оплата спеціальних перерв у роботі у випадках, передбачених законодавством (оплата перерв працюючим матерям для годування дитини; оплата часу, пов'язаного з проходженням обов'язкових медичних оглядів; оплата пільгового часу підліткам);
- оплата працівникам-донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку;
- оплата робочого часу працівників, які залучені до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються у робочий час відповідно до законодавства; випла-

ти за перші п'ять днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травм працівника;

- суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників у межах, передбачених чинним законодавством;
- інші виплати за невідпрацьований на виробництві час, передбачені законодавством.

Виплати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів:

- суми заробітної плати за основним місцем роботи робітникам, керівникам і спеціалістам за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- оплата відпусток, що надаються відповідно до законодавства працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах освіти, в аспірантурі, а також без відриву від виробництва у вечірніх та заочних загальноосвітніх школах, і для участі у сесії та складання іспитів;
- оплата відпусток перед початком роботи випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти та молодим спеціалістам, які закінчили вищі навчальні заклади;
- оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів будівельної організації, залучених без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, керівництва виробничою практикою студентів і навчання учнів загальноосвітніх шкіл;
- оплата праці студентів вищих навчальних закладів освіти та учнів середніх спеціальних і професійно-технічних навчальних закладів освіти, які проходять у будівельній організації виробничу практику, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, залучених на тимчасову роботу до посиленої праці на період канікул.

Надбавки та доплати до тарифних ставок і виплати, що мають компенсаційний характер, передбачені чинним законодавством, а саме:

- доплата працівникам за шкідливі умови праці (за роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах);
- оплата відповідно до законодавства працівникам за роботу у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час;

- винагорода працівникам за вислугу років;
 - доплата працівникам за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;
 - доплата працівникам, постійно зайнятим на підземних будівельно-монтажних роботах, за нормативний час їх пересування в шахті від ствола до робочого місця і у зворотному напрямку;
 - надбавки водіям автомобілів за класність;
 - надбавки кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах, за високу професійну майстерність;
 - персональні надбавки;
 - надбавки керівникам, спеціалістам, службовцям будівельної організації за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань на термін їх виконання;
 - доплата працівникам до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;
 - виплата різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших організацій із збереженням протягом певного часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заступництва;
 - виплата за районними коефіцієнтами, коефіцієнтами за роботу в безводних місцевостях, у високогірних районах та за іншими встановленими законодавством коефіцієнтами;
 - інші передбачені законодавством надбавки, доплати і виплати, що мають компенсаційний характер.
- Виплати додаткової заробітної плати:
- премії робітникам, керівникам, спеціалістам і службовцям будівельної організації за поточні основні виробничі результати;
 - премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення та впровадження нової техніки;
 - премії за своєчасне і дострокове введення в дію виробничих потужностей і об'єктів будівництва;
 - одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань), винагорода за підсумками роботи за рік, матеріальна допомога;
 - виплата різниці між заробітками у разі переведення на нижчеоплачувану роботу.

Інші грошові виплати, передбачені законодавством:

- виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаної з виконанням ним трудових обов'язків (за умови, що такі витрати мають місце в організації);
- суми вихідної допомоги, які виплачуються на період працевлаштування працівникам, звільненим з будівельної організації у зв'язку із змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу;
- оплата за час вимушеного прогулу (простою) або за виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством.

Виплати за особливий характер виконання будівельно-монтажних робіт, встановлені відповідно до законодавства:

- надбавки до заробітної плати працівникам за пересувний, роз'їзний характер ведення будівельно-монтажних робіт та виконання робіт вахтовим методом;
- надбавки до тарифної ставки робітників замість добових у разі відрядження їх для виконання будівельно-монтажних робіт за межами пункту розміщення будівельної організації;
- суми коштів, що під час виконання робіт вахтовим методом виплачуються робітникам за дні перебування в дорозі від місця роботи і у зворотному напрямку, передбачені графіком роботи на вахті.

До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” включаються суми відрахувань на:

- обов'язкове державне та додаткове пенсійне страхування; обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та втратами, зумовленими народженням та похованням; обов'язкове медичне страхування; обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- індивідуальне (особисте) страхування персоналу будівельної організації у випадках, передбачених законодавством;
- інші соціальні заходи, передбачені законодавством.

Відрахування на соціальні заходи здійснюються за встановленими законодавством нормами від витрат на оплату праці працівників.

До складу елемента “Амортизація” включаються суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи, нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими чинним законодавством. Порядок нарахування амортизації під час формування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт здійснюється згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” і П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється щомісяця виходячи з первісної вартості або переоціненої справедливої вартості цих засобів, протягом строку їх корисного використання та за умови визнання активами (за винятком періоду їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації) за нормами, встановленими в організації, у розрахунку за календарний рік.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється щомісяця за нормами, розрахованими виходячи з первісної їх вартості, або за умови переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок, протягом строку їх корисного використання, що встановлюється будівельною організацією при зарахуванні цих активів на баланс, але не більш як двадцяти років або терміну діяльності цієї організації.

До складу елемента “Інші операційні витрати” включаються витрати будівельної організації, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат, а саме:

- витрати на службові відрядження працівників.
- оплата послуг, робіт, що надаються сторонніми організаціями:
 - з управління виробництвом, якщо штатним розкладом будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби;
 - з консультативного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань), пов’язаних із забезпеченням поточної виробничої діяльності, виготовленням, зберіганням та реалізацією продукції допоміжних та другорядних підприємств будівельної організації, додержанням законодавства;

- з використання і обслуговування технічних засобів управління обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;
- з контролю за додержанням технології виконання будівельно-монтажних робіт;
- з протипожежної і сторожової охорони;
- з приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;
- з проведення аудиторських перевірок.

До складу витрат цього елемента включається також вартість послуг управліннь механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування власних і орендованих будівельних машин з об'єкта на об'єкт.

Вартість спеціального харчування працівників будівельної організації у випадках, передбачених законодавством.

Виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію, якщо вони не є роялті.

Оплата збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію будівельної організації та її відособлених структурних підрозділів в органах державної виконавчої влади.

Витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання природних копалин.

Витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи, в тому числі витрати на гарантійний ремонт, зданих замовнику об'єктів протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію.

Передбачені законодавством витрати, пов'язані з набором робочої сили, з урахуванням витрат на оплату вартості проїзду до місця роботи, випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі навчальні заклади.

Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів, інших видів шкідливого впливу в межах лімітів.

Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельно-

го авалю, факторингових і довірчих операцій, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у тому числі й цінних паперів, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних із грошовим обігом.

Оплата за розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу та на дослідження ринку (маркетинг).

Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безплатно переданих зразків і макетів, представницьких витрат (організація прийомів, презентацій, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу).

Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку; витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища (оплата освітлення, опалення, каналізації, водопостачання), які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами.

Витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи і у зворотному напрямку.

Відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельною організацією.

Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі.

Платежі зі страхування майна (робіт) будівельної організації, комерційних ризиків, цивільної відповідальності суб'єктів господарювання.

Сума орендної плати у разі оперативної оренди основних засобів.

Витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією.

Витрати на оприлюднення річного звіту.

Втрати від знецінення запасів.

Втрати від нестачі і від псування цінностей.

Визнані штрафи, пеня, неустойка.

Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, що перебувають на балансі будівельної організації, необхідно відносити до відповідних елементів витрат.

Групування витрат виробничої собівартості за статтями калькулювання

Групування витрат за статтями калькулювання здійснюється з метою планування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, організації бухгалтерського та аналітичного обліку витрат, визначення вартості будівельно-монтажних робіт.

Витрати основної діяльності будівельної організації під час формування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт можуть групуватись за такими статтями калькулювання:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- суми відрахувань на соціальні заходи;
- витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, які можна віднести до конкретних об'єктів витрат за прямою ознакою;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Склад статей калькулювання прямих витрат наведено у пунктах 2–6, а склад статті калькулювання “Загальновиробничі витрати” — у пункті 7 цього розділу.

Зазначений Перелік статей калькулювання, як і їх склад, може уточнюватися будівельною організацією самостійно.

До статті “Прямі матеріальні витрати” включається:

- вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів;
- вартість допоміжних та інших матеріалів, придбаних у сторонніх організацій та виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, що в подальшому безпосередньо використовуються на виконанні будівельно-монтажних робіт;
- вартість паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів і запасних частин тощо.

Вартість матеріальних ресурсів включається у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за їх первісною вартістю, яка формується відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”. Вартість продукції, виготовленої у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, включається у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за собівартістю їх виготовлення, яка формується відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”.

До статті “Прямі витрати на оплату праці” включаються витрати на основну, додаткову заробітну плату та інші грошові виплати робітників (включаючи нештатних) і працівників лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо) у разі включення їх до складу бригад, зайнятих на будівельно-монтажних роботах (включаючи розвантаження на приоб’єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання та переміщення їх вручну від приоб’єктного складу до робочої зони), нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються у будівельній організації. Перелік витрат на оплату праці, що включаються до цієї статті, наведено вище.

До статті “Експлуатація будівельних машин та механізмів” включаються витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об’єкта витрат за прямою ознакою:

- Основна та додаткова заробітна плата робітників, які зайняті керуванням, обслуговуванням, ремонтом, технічним оглядом і технічним обслуговуванням власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нарахована згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації.
- Вартість паливних і мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонту (всіх видів), технічного огляду та технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки (включаючи витрати на їх доставку до приоб’єктного складу та заготівельно-складські витрати).
- Витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об’єкта на об’єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових колій.
- Сума орендної плати (лізингового платежу) у разі оперативної оренди (оперативного лізингу) будівельних машин і меха-

нізмів і сума винагороди орендодавцю (лізингодавцю) за користування будівельними машинами та механізмами.

- Вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт.
- Витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика.
- Інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельно-монтажних робіт, а також витрат на експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям).
- Амортизаційні відрахування (лізинговий платіж) від первісної або переоціненої вартості будівельних машин і механізмів, устаткування виробничих підрозділів, ремонтних майстерень, гаражів тощо, в яких обслуговується будівельна техніка.

До статті “Інші прямі витрати” включаються всі інші виробничі витрати, які не увійшли до попередніх статей і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість будівельно-монтажних робіт за прямими ознаками, зокрема:

- плата за оренду земельних і майнових паїв; витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованих виробів, напівфабрикатів, та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; сум, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; сум, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби;
- витрати на виконання виправлень і гарантійних робіт, у тому числі витрати на гарантійний ремонт, зданих замовнику об'єктів протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію, за умови включення такого ремонту до контракту та належного оформлення документів щодо виконання такого ремонту тощо.

До статті “Відрахування на соціальні заходи” включаються відрахування від заробітної плати персоналу, зазначеного у статтях калькулювання, що відносяться до прямих витрат, за нормами, встановленими законодавством.

До статті “Загальновиробничі витрати” належать витрати, визначені П(С)БО 16 “Витрати”, які включають:

- 1) витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;
- 2) витрати на вдосконалення технології і організації робіт на будівельних майданчиках;
- 3) інші загальновиробничі витрати.

1) Витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва

1. Витрати на основну, додаткову заробітну плату, будь-які інші грошові виплати працівників апарату управління відособлених виробничих структурних підрозділів будівельної організації (керівників, спеціалістів, службовців), лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць та ін.), крім тих, які включені до складу виробничих бригад, обчислену за посадовими окладами, тарифними ставками згідно з формами і системами оплати праці, встановленими будівельною організацією.

2. Витрати на службові відрядження персоналу, зазначеного у пункті 1 цього розділу, у межах норм, передбачених законодавством.

3. Амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління відособлених структурних підрозділів і лінійного персоналу.

4. Амортизація нематеріальних активів, призначених для обслуговування апарату управління відособлених структурних підрозділів і лінійного персоналу.

5. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на дотримання правил охорони праці, протипожежної і сторожової охорони, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт або законодавством, а саме:

7.1. Амортизація, витрати на проведення поточного ремонту та на переміщення нетитульних тимчасових споруд і приміщень

санітарно-побутового призначення, що належать до складу основних засобів.

7.2. Витрати на обладнання й утримання огорож для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації, інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують охорону праці.

7.3. Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту й лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку.

7.4. Витрати на придбання необхідних довідників, плакатів і діапозитивів з охорони праці, запобігання нещасним випадкам і захворюванням на будівництві, а також поліпшення умов праці; обладнання кабінетів з охорони праці; витрати на організацію доповідей і лекцій з охорони праці.

7.5. Витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків, виробничих приміщень і приміщень, де розміщується апарат управління відособлених структурних підрозділів і лінійний персонал:

- витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті відособленого структурного підрозділу;
- оплата послуг, наданих сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;
- придбання, утримання та знос протипожежного інвентарю й устаткування.

8. Витрати на аварійно-рятувальне обслуговування об'єктів підземного будівництва та об'єктів спеціального призначення за наявністю відповідних договорів.

9. Витрати на транспортне обслуговування будівельного виробництва, включаючи апарат управління відособлених структурних підрозділів, лінійний персонал (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць та ін.) будівельної організації, у тому числі:

- основна, додаткова заробітна плата й будь-які інші грошові виплати водіїв та інших робітників, що обслуговують автомобілі;
- утримання й експлуатація власних та орендованих автомобілів, що використовуються для обслуговування будівельного виробництва;

- утримання гаражів і місць стоянки (паркування) автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо);
- вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми.

10. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ за розрахунково-касове обслуговування (в частині виплат заробітної плати персоналу, зазначеному у п. 1, 9 цього розділу та п. 3, 4 розд. IV Методичних рекомендацій), та витрати на поштово-телеграфні послуги, пов'язані з обслуговуванням будівельного виробництва.

11. Витрати за користування лічильно-обчислювальною, машинописною, множувальною та іншою оргтехнікою персоналом, зазначеним у п. 1 цього розділу.

12. Оплата послуг, що надаються (на замовлення персоналу, зазначеного у п. 1 цього розділу) сторонніми організаціями, якщо у будівельній організації не передбачено відповідних функціональних служб, включаючи витрати на друкарські, множувальні, копювальні, обчислювальні та інші роботи.

13. Відрахування за встановленими законодавством нормами на соціальні заходи, передбачені п. 4 розд. III Методичних рекомендацій, від витрат на оплату праці працівників, зазначених у цьому розділі.

2) Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технології

1. Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи; вартість матеріалів; амортизацію; знос геодезичного устаткування, інструментів і приладів та витрати на всі види їх ремонту і на переміщення.

2. Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків:

- оплата праці робітників, зайнятих на упорядкуванні та утриманні будівельних майданчиків;
- витрати на прибирання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, облаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків;

- витрати на електроенергію (в тому числі від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електриків та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва.

3. Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних з переміщенням будівельних машин і механізмів, врахованих у вартості машинозмін).

4. Амортизація й витрати на проведення поточного ремонту пристроїв та обладнання, що належать до складу основних засобів і не передбачені у прямих витратах:

- мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування);
- триног, пристосувань для намотування і очищення зварювального дроту, центральної пристроїв для зварювання труб, насосів та пресів ручних гідравлічних;
- переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих столиків та риштувань;
- такелажних і монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних і монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо;
- бункерів для бетонів і розчинів, тачок; апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування);
- обгороджувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щогл, прожекторів тощо.

5. Витрати на малоцінні і швидкозношувані інструменти та виробничий інвентар, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт.

6. Амортизація нетитульних тимчасових споруд, знос пристосувань і пристроїв та витрати, пов'язані з їх спорудженням, ремонтом, утриманням, розбиранням та переміщенням. До них належать:

- приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; складські приміщення та навіси на об'єкті будівництва;

- помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, огорожування під час розпланування будівлі; пристосування для охорони праці;
- інвентарні уніфіковані засоби підмащування типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани і огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), охоронні козирки, сховища під час проведення буровибухових робіт;
- тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу та повітря в межах робочої зони;
- витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель та споруд.

7. Витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі:

- витрати на оплату праці чергових слюсарів-сантехніків, ключниць, а також робітників, які прибирають сміття, миють підлогу та вікна;
- вартість миючих засобів та інших матеріалів, що використовуються під час прибирання об'єктів перед здачею;
- витрати на опалення та освітлення в період здачі об'єктів.

8. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, включаючи послуги, надані сторонніми організаціями з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, впровадження передових методів організації праці, нормування праці тощо, а також оплату праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельної організації та її структурних підрозділів.

9. Витрати некапітального характеру, пов'язані із забезпеченням якості будівництва:

- витрати на утримання виробничих лабораторій, що входять до складу будівельної організації та її структурних підрозділів, включаючи оплату праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентарю лабораторій; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і

частин споруд, крім витрат на випробування споруд у цілому (середніх і великих мостів, резервуарів тощо, оплачуваних за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво);

- витрати на проведення експертизи і консультацій, пов'язаних з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;
- оплата послуг з випробування матеріалів і конструкцій, що надаються лабораторіями інших організацій.

10. Витрати, пов'язані з винахідництвом і раціоналізацією: на проведення дослідно-експериментальних робіт, виготовлення моделей і зразків за винахідницькими та раціоналізаторськими пропозиціями щодо виконання будівельно-монтажних робіт; виплата авторських винагород, якщо вони не є роаялті.

3) Інші загальновиробничі витрати

1. Платежі зі страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством.

2. Витрати на охорону навколишнього середовища, зокрема: платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо.

3. Відрахування на спорудження та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд від їх кошторисної вартості у разі, коли кошти на зазначені цілі передбачені інвесторським кошторисом.

4. Витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку.

5. Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги;

оплата працівникам за дні відпочинку (відгули), що надаються у зв'язку з роботою в понадурочний час при організації робіт вахтовим методом, у разі підсумкового обліку робочого часу та в інших випадках, установлених законодавством.

6. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, що включаються до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт.

7. Інші загальновиробничі витрати, які можуть бути віднесені до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт та відшкодовуються замовниками.

Особливості формування собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом

Собівартість реалізованих будівельно-монтажних робіт складається з виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

До наднормативних виробничих витрат належать витрати на матеріальні ресурси, обсяг яких розраховується за нормами, що збільшено, як виняток, за діючі в будівельній організації виробничі норми.

Виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом складається з прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, які можуть бути віднесені до об'єкта витрат безпосередньо, та загальновиробничих витрат.

При формуванні виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом до складу витрат, безпосередньо пов'язаних з його виконанням, включається також вартість робіт, виконаних субпідрядчиками.

Прямі витрати, що включаються до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, складаються з:

- матеріальних витрат;
- витрат на оплату праці;
- відрахувань на соціальні заходи;
- витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів, які можна віднести до конкретних об'єктів витрат за прямою ознакою;
- інших прямих витрат.

Загальновиробничі витрати складаються з:

- постійних загальновиробничих витрат (розподілених і нерозподілених);
- змінних загальновиробничих витрат.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати, які залишаються незмінними при зміні обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу, обраній будівельною організацією самостійно, виходячи з нормальної потужності будівельної організації.

Нормальна потужність організації визначається як очікуваний середній обсяг виконуваних робіт, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності будівельної організації протягом кількох років, з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, які включаються до складу собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт, визначаються як різниця між загальною сумою постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю будівельної організації та сумою розподілених постійних загальновиробничих витрат за фактичною потужністю будівельної організації. Загальна сума постійних загальновиробничих витрат (розподілених і нерозподілених) не може перевищувати фактичну величину цих витрат.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт і розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, вибраної будівельною організацією самостійно, виходячи з фактичної потужності будівельної організації за звітний період.

Конкретний перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат встановлюється будівельною організацією самостійно.

Базою розподілу загальновиробничих витрат (постійних і змінних) може бути:

- сума прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт;
- сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт;

- трудовитрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні);
- відпрацьований час на будівництві об'єкта будівельними машинами і механізмами;
- інші загальновиробничі витрати.

Не включаються до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Адміністративні витрати — це загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією. Ці витрати включаються до вартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом пропорційно базі розподілу, вибраній будівельною організацією самостійно.

Перелік витрат, що не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт:

1. Адміністративні витрати

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією.

1. Витрати на основну та додаткову заробітну плату відповідно до штатного розкладу та встановлених будівельною організацією систем оплати праці, включаючи будь-які види грошових виплат (передбачені чинним законодавством надбавки та доплати, виплати, що мають компенсаційний характер, премії, одноразові заохочення тощо):

- працівників апарату управління будівельної організації, яка має статус юридичної особи (керівників, спеціалістів, службовців);
- працівників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць та ін.);
- іншого загальногосподарського персоналу.

2. Відрахування за встановленими законодавством нормами на соціальні заходи, передбачені п. 4 розд. III Методичних реко-

мендацій, від заробітної плати працівників, зазначених у п. 1 цього розділу.

3. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління будівельної організації та робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації.

4. Витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління будівельної організації, зокрема:

4.1. Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, включаючи:

- основну, додаткову заробітну плату та будь-які інші грошові виплати водіїв та інших робітників, що обслуговують легкові автомобілі;
- вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми;
- витрати на утримання гаражів і місць стоянки (паркування) легкових автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо);
- амортизація (орендна плата), витрати на поточний ремонт, технічний огляд, технічне обслуговування легкових автомобілів та поточний ремонт гаражів і місць стоянки автомобілів.

5. Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації та інші загальногосподарські витрати:

5.1. Витрати на придбання канцелярських товарів і приладів, бланків обліку, звітності.

5.2. Витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління будівельною організацією.

5.3. Витрати на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона).

5.4. Амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління (крім легкових автомобілів), обчислена за їх первісною або справедливою вартістю відповідно до встановлених норм.

5.5. Витрати на малоцінний і швидкозношуваний інвентар та малоцінні предмети, що використовуються будівельною організацією і не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт.

5.6. Витрати на утримання і експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління.

5.7. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, множувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації і використовується персоналом, зазначеним у цьому розділі.

5.8. Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо у штатному розкладі не передбачено відповідних функціональних служб, включаючи витрати на обчислювальні, друкарські, множувальні та інші роботи.

5.9. Оплата послуг консультативного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності апарату управління, виготовленням і зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, додержанням законодавства.

6. Оплата професійних послуг (юридичних, з оцінки майна, аудиторських — оплата за проведення обов'язкових аудиторських перевірок, передбачених законодавством, тощо).

7. Витрати на врегулювання спорів у судових органах.

8. Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, на оприлюднення річного звіту, представницькі витрати, послуги щодо зміни структури приватизованої будівельної організації тощо).

9. Оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади.

10. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове обслуговування (в частині виплат заробітної плати персоналу, зазначеного у п. 1 цього розділу), отримання гарантій, вексельного авалю, акторингових і довірчих операцій,

ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у тому числі й цінних паперів. Надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом.

11. Одноразова допомога, що виплачується працівникам відповідно до законодавства під час переведення, прийому і направлення на роботу в іншу місцевість.

12. Відрахування відособлених структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельним об'єднанням, включаючи витрати на утримання корпорації, асоціації тощо.

13. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством (крім податків і зборів, що включаються до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, тобто ті, що можна віднести до персоналу, зазначеного у п. 1 цього Переліку, або до відповідних адміністративних витрат).

14. Утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень:

- витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті будівельної організації;
- послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;
- придбання, утримання та знос протипожежного інвентарю та устаткування.

15. Витрати на перебазування будівельних і монтажних організацій.

16. Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг).

2. Витрати на збут

До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією товарів, робіт, послуг, а саме:

1. Оплата за розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню); витрати на світлолу, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу щодо діяльності будівельної організації та на дослідження ринку (маркетинг); відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і макетів; представницькі витрати (організація

прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу).

2. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції (допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації); витрати на ремонт тари.

3. Витрати на утримання персоналу, діяльність якого пов'язана із збутом, включаючи витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом.

4. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона).

5. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується працівниками відділу збуту:

- на оплату праці водіїв та обов'язкові відрахування на соціальні заходи згідно із законодавством;
- на ремонт, технічний нагляд і технічне обслуговування.

6. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, виробленої допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації для її реалізації на сторону, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору (базису) поставки.

7. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, пов'язані з відповідними витратами на збут.

8. Інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, робіт (послуг).

3. Інші операційні витрати

До інших операційних витрат належать:

1. Втрати від знецінення запасів.
2. Втрати від нестачі та псування цінностей.
3. Визнані штрафи, пені, неустойки.
4. Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів.

5. Витрати на утримання об'єктів соціальної сфери.

6. Витрати на утримання приміщень, що надаються безоплатно професійним спілкам, підприємствам громадського харчування, що обслуговують працівників будівельної організації або використовуються будівельною організацією самостійно на зазначені цілі, включаючи нарахування амортизації, витрати на проведен-

ня поточного ремонту, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також на паливо для приготування їжі.

7. Витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”.

8. Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку є еквівалентом у грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов’язані з продажем іноземної валюти.

9. Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості, та витрат, пов’язаних з їх реалізацією.

10. Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов’язаннями, що пов’язані з операційною діяльністю будівельної організації).

11. Витрати, пов’язані з наданням фінансової допомоги медичним, дитячим, громадським організаціям тощо.

12. Інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності будівельної організації.

Витрати операційної діяльності будівельної організації на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту, не включаються до витрат за будівельним контрактом і відносяться на зменшення фінансових результатів від операційної діяльності будівельної організації.

Визнання витрат і доходів за будівельним контрактом

До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, яких зазнав підрядчик при укладенні будівельного контракту, якщо існує ймовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, визнані при укладенні будівельного контракту, який не підписано до дати складання балансу, визнаються витратами звітного періоду без включення до витрат за цим будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

Доходи і витрати, здійснені протягом періоду виконання будівельного контракту, визнаються на дату складання балансу (на останнє число місяця) за ступенем завершеності будівельно-монтажних робіт, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірюванні (м², м³, т тощо);
- співвідношення фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Будівельні контракти залежно від способу визначення ціни поділяються на контракти з фіксованою ціною та контракти за ціною “витрати плюс”.

Контракт з фіксованою ціною передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускається на об'єкті будівництва.

Контракт за ціною “витрати плюс” передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядчика на виконання будівельного контракту та погодженого у контракті прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- імовірного отримання підрядчиком економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною “витрати плюс” може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- імовірного отримання підрядчиком економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов’язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід визнається як сума фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазанані.

Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкоджала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід і витрати, пов’язані з виконанням цього контракту, визнаються згідно з П(С)БО 18 “Будівельні контракти”.

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду.

До доходу від будівельного контракту генпідрядчик включає всю вартість виконаних за будівельним контрактом робіт. Вартість робіт, виконаних субпідрядчиками, генпідрядчики визнають як інші прямі витрати, пов’язані з виконанням будівельного контракту. Субпідрядчики до доходу включають вартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами.

До доходу від будівельного контракту підрядчики (генпідрядчики, субпідрядчики) включають також суму відхилень, претензій і заочувальних виплат. Кошти, одержані внаслідок застосування майнової відповідальності за порушення замовниками умов будівельного контракту, відображаються підрядчиком у складі доходу від будівельного контракту.

Суми сплаченої неустойки (пені) та відшкодування збитків, завданих невиконанням або неналежним виконанням підрядчиком

умов будівельного контракту, відносяться на зменшення доходу від контракту.

Доходи і витрати за кожним будівельним контрактом відображаються в бухгалтерському обліку окремо, із застосуванням принципу нарахування.

Не визнаються доходами аванси, одержані від замовників для фінансового забезпечення виконання будівельного контракту. Ці суми відображаються підрядчиком у складі його зобов'язань і зменшуються після завершення виконання робіт, визнання доходу і заліку заборгованості.

Планування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт

Метою планування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт є:

- визначення витрат, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт у встановлені терміни за умови раціонального використання матеріалів, робочої сили, будівельних та інших виробничих ресурсів, дотримання правил технічної експлуатації будівельних машин і механізмів, а також дотримання безпечних умов праці;
- організація внутрішньогосподарського розрахунку та управлінського обліку у структурних підрозділах будівельної організації;
- визначення ціни, за якою будівельна організація спроможна збудувати об'єкт (виконати роботи), щодо якого провадяться торги (тендери).

Порядок і методи планування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт встановлюють будівельні організації самостійно, виходячи з умов та особливостей їх виробничої діяльності й з урахуванням Методичних рекомендацій. Планування собівартості будівельно-монтажних робіт може здійснюватись за об'єктами витрат.

Планова виробнича собівартість окремих об'єктів будівництва та видів будівельно-монтажних робіт може розраховуватись на основі техніко-економічних обґрунтувань і визначатися за статтями калькулювання витрат або за елементами витрат. Вихідними даними для таких розрахунків є: програма робіт будівельної організації; проектно-кошторисна документація об'єктів, що спо-

руджуються; фізичні обсяги видів робіт; виробничі норми витрат на одиницю виміру відповідних видів робіт (конструктивних елементів). Під час здійснення розрахунків враховуються: конкретні технологічні та організаційні умови роботи будівельної організації, передбачені проектами організації будівництва і проектами виконання робіт; результати аналізу рівня витрат у минулих облікових періодах, можливості інтенсифікації та підвищення ефективності будівельного виробництва.

У разі зміни протягом року проектних рішень, що викликає зміну обсягів будівельно-монтажних робіт, їх вартісних показників, цін на матеріальні ресурси тощо, або проведення індексації заробітної плати відповідно до законодавства, виробнича собівартість підлягає уточненню.

Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт за статтею калькулювання “Прямі матеріальні витрати” визначаються виходячи з фізичних обсягів робіт, передбачених у проектно-кошторисній документації, виробничих норм витрачання матеріальних ресурсів та цін постачальників на матеріальні ресурси.

Витрати за статтею калькулювання “Прямі витрати на оплату праці” визначаються виходячи з фізичних обсягів робіт, передбачених у проектно-кошторисній документації, та норм затрат праці, що діють в організації. Основна, додаткова заробітна плата та інші грошові виплати працівникам і лінійному персоналу (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам дільниць), які входять до складу виробничих бригад, визначається відповідно до системи оплати праці, що застосовується у даній будівельній організації.

Витрати за статтею калькулювання “Експлуатація будівельних машин та механізмів” визначаються виходячи з потреби в роботі будівельних машин і механізмів у машино-змінах (машино-години), передбаченої у проектах організації будівництва і проектах виконання робіт для окремих об’єктів, та планової калькуляції вартості машино-змін (машино-годин).

Витрати за статтею калькулювання “Відрахування на соціальні заходи” визначаються за кожним видом відрахувань відповідно до встановлених законодавством норм.

Загальновиробничі витрати визначаються на плановий період у цілому для будівельної організації на підставі кошторисів цих витрат. Розподіл загальновиробничих витрат між об’єктами ви-

трат здійснюється з використанням бази розподілу. Витрати на оплату праці лінійного персоналу і працівників, які зайняті на роботах, що виконуються за рахунок загальновиробничих витрат, визначаються виходячи з посадових окладів, тарифних ставок і систем оплати праці, установлених у даній будівельній організації.

Для визначення планової виробничої собівартості окремих об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт) складають планові калькуляції, в яких витрати розраховуються за окремими статтями на обсяг робіт, передбачений планом (програмою робіт). Враховується також зниження витрат, передбачених заходами щодо підвищення технічного і організаційного рівня будівельного виробництва. Планова собівартість повинна бути не вищою ніж відповідна собівартість об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт), передбачена договірною ціною.

Планова виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт структурного підрозділу може визначатися як підсумок планових витрат окремих об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт), включених до плану (програми робіт підрозділу), або розрахована укрупнено аналітично-розрахунковим методом у цілому за окремими елементами витрат.

Планові витрати за елементом “Матеріальні затрати” можуть обчислюватися одним з наведених способів:

- за планово-розрахунковими нормативами матеріальних витрат на 1 млн вартості будівельно-монтажних робіт. Такі нормативи розраховуються на підставі аналізу фактичних витрат за минулі періоди з використанням даних бухгалтерського обліку та індексів інфляції за вказані періоди;
- за фізичними обсягами укрупнених видів будівельно-монтажних робіт по об'єктах будівництва, включених до плану, планово-розрахунковими нормативами матеріальних ресурсів на відповідні види робіт та їх вартості за цінами, що визначаються відповідно до п. 2 розд. IV Методичних рекомендацій.

Планові витрати за елементом “Витрати на оплату праці” можуть обчислюватися за планово-розрахунковими нормативами витрат на оплату праці працівників і лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць), які входять до складу виробничих бригад, та апарату управління

відособленого структурного підрозділу на 1 млн вартості будівельно-монтажних робіт. Такі нормативи розраховуються на підставі аналізу фактичних витрат за минулі періоди з використанням даних бухгалтерського обліку та індексів інфляції заказані періоди.

Планові витрати за елементом “Відрахування на соціальні заходи” обчислюються за кожним видом відрахувань відповідно до встановлених законодавством норм.

Планові витрати за елементом “Амортизація” обчислюються виходячи із середньомісячної вартості як власних, так і орендованих основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, на які нараховується амортизація, і середньої норми амортизаційних відрахувань.

Середня норма амортизаційних відрахувань визначається виходячи з переліку основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, що передбачається задіяти у плановому періоді, на які нараховується амортизація, а також норм, затверджених за окремими групами основних засобів.

Планові витрати за елементом “Інші операційні витрати” обчислюються із застосуванням планово-розрахункових нормативів, які розраховуються у відсотках до суми витрат за елементами. Такі нормативи розраховуються на підставі аналізу фактичних витрат за минулий період з використанням даних бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік витрат у будівельній організації

Бухгалтерський облік витрат будівельної організації здійснюється з метою забезпечення формування повної, правдивої та неупередженої інформації щодо відображення фактичних витрат, понесених під час виконання будівельно-монтажних робіт, а також вироблення продукції допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації, обчислення фактичної собівартості як для окремих об’єктів обліку витрат, так і витрат будівельної організації в цілому, а також для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Дані бухгалтерського обліку використовуються для оцінки фінансового стану будівельної організації, ефективності органі-

заційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і удосконалення будівельного виробництва, планово-економічних і аналітичних розрахунків, управлінського обліку та внутрішньогосподарського розрахунку у будівельній організації.

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає:

- застосування єдиного підходу до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій на підставі затверджених у будівельній організації правил ведення документообігу з урахуванням особливостей її діяльності;
- застосування типових форм первинних облікових документів, системи рахунків, реєстрів аналітичного обліку та способів реєстрації й узагальнення наявної інформації та оброблення облікової інформації на паперових або машинних носіях;
- розроблення облікової номенклатури об'єктів калькулювання.

Об'єктом бухгалтерського обліку витрат можуть бути окремі види будівельно-монтажних робіт, окрема будівля і споруда, кілька будівель і споруд, будівельний контракт у цілому, відособлений структурний підрозділ, будівельна організація в цілому.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт залежно від видів об'єктів обліку може бути організовано за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку і контролю за економним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є облік за замовленнями відповідно до будівельних контрактів. Облік витрат за замовленнями ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання контракту.

Реєстром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральній та вартісній формі є Журнал обліку виконаних робіт. Дані Журналу обліку є підставою для складання первинних облікових документів у будівництві (форма № КБ-2в “Акт приймання виконаних підрядних робіт” і форма № КБ-3 “Довідка про вартість виконаних робіт та витрати”), які використовуються для розрахунків із замовником за виконані підрядні роботи та складання звітності у будівництві.

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на будівельно-монтажні роботи здійснюється відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господар-

ських операцій підприємств і організацій та інструкції по його застосуванню, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт ведеться на рахунок 23 “Виробництво” безпосередньо в Журналі-ордері або машинограмах, що їх замінюють, в яких об’єднані аналітичний і синтетичний обліки витрат, а також відображається вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації, і вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. На рахунок 23 “Виробництво” в Журналі-ордері витрати групуються відповідно до визначених об’єктів калькулювання. Витрати відособлених допоміжних і другорядних виробництв обліковуються на окремих аналітичних субрахунках “Допоміжні виробництва”, в журналах-ордерах, листках-розшифровках або в машинограмах, які їх замінюють, у розрізі видів цих виробництв.

Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи групуються за статтями витрат. Прямі витрати (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати) щомісячно визначаються та відносяться на окремі об’єкти калькулювання за прямими ознаками на підставі первинних облікових документів. Уся первинна документація складається з обов’язкових кодуювань, що забезпечує облік за статтями витрат і за об’єктами калькулювання. Первинні документи складаються в момент здійснення операцій, а якщо це неможливо — безпосередньо після їх закінчення.

Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати та витрати від браку робіт відображаються за дебетом рахунка 23 “Виробництво”, за кредитом — суми фактичної виробничої собівартості виконаних робіт (у дебет рахунка 90 “Собівартість реалізації”). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних виробництв з виконання некапітальних робіт у кореспонденції з дебетом рахунків 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” та субрахунків обліку витрат основного виробництва списуються собівартість виготовлених у допоміжних і другорядних виробництвах виробів, робіт.

Вартість використаних матеріалів включається у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунка 80

“Матеріальні витрати” для будівельних організацій, які застосовують 8-й клас рахунків, або з кредиту рахунка 20 “Виробничі запаси” для організацій, що застосовують 9-й клас рахунків, вартість продукції допоміжних і другорядних виробництв — з кредиту рахунка 23 “Виробництво”, а вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми організаціями, — з кредиту рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” та відповідних субрахунків.

Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт по об’єктах обліку відображаються в облікових реєстрах на підставі матеріальних звітів.

Витрати на оплату праці робітників включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунка 81 “Витрати на оплату праці” за видами оплати праці для організацій, що застосовують 8-й клас рахунків, або відповідно з кредиту рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці” для організацій, що застосовують 9-й клас рахунків, і відносяться на витрати по окремих об’єктах калькулювання за прямою ознакою на підставі документів, які визначають витрати праці. Якщо неможливо віднести окремі види надбавок, доплат, заохочувальних і компенсуючих виплат за прямою ознакою, розподіл їх по об’єктах відбувається пропорційно сумі заробітної плати без цих надбавок, доплат і компенсуючих виплат або іншими методами, що застосовуються у будівельній організації.

Відрахування на соціальні заходи включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою з кредиту рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням” та відповідних субрахунків: 651 “За пенсійним забезпеченням”, 652 “За соціальним страхуванням”, 653 “За страхуванням на випадок безробіття”, 654 “За індивідуальним страхуванням”.

Витрати на утримання та експлуатацію власних і орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображаються на рахунку 23 “Виробництво”, субрахунок “Експлуатація машин і механізмів” за їх видами чи групами і відносяться на витрати за окремими об’єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів.

Витрати на оплату праці робітників, зайнятих керуванням та обслуговуванням машин, відрахування у резерв на оплату відпусток, витрати на паливо, електроенергію, а також допоміжні

експлуатаційні матеріали, утримання рейкових і безрейкових колій, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт та орендна плата за машини відносяться на виробничу собівартість утримання груп цих машин за прямою ознакою.

Втрати від браку в роботі будівельних організацій накопичуються на рахунку 24 “Брак у виробництві” окремо за браком, допущеним під час виконання будівельно-монтажних робіт, і браком, допущеним у допоміжних і другорядних виробництвах будівельної організації на окремому субрахунку. Облік втрат від браку ведеться по окремих об’єктах будівництва, видах робіт та допоміжних і другорядних виробництвах у журналах, листках-розшифровках або машинограмах, які їх замінюють.

До втрат від браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, належать витрати на перероблення неякісно виконаних робіт з вини будівельної організації, а також витрати на усунення пошкоджень у зведених конструкціях, допущених під час подальшого виконання будівельно-монтажних робіт.

Витрати на усунення дефектів у будівництві, допущених з вини замовника і ним оплачених, не належать до втрат від браку.

У витрати на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, включається вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частина загальноновиробничих витрат.

У виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт включаються витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.

Загальноновиробничі витрати визначаються по будівельній організації в цілому як постійні, так і змінні і відносяться з кредиту рахунка 91 “Загальноновиробничі витрати” в дебет рахунка 90 “Собівартість реалізації”, субрахунок 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”.

При цьому генеральні підрядчики щомісяця зменшують величину окремих статей загальноновиробничих витрат на суму витрат

на обслуговування субпідрядчиків відповідно до контрактів між ними, списуючи їх з рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” на рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”. Субпідрядні організації збільшують величину відповідних статей загальновиробничих витрат по дебету рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” і відображають їх по кредиту рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

Загальновиробничі витрати підлягають розподілу між об’єктами обліку витрат із застосуванням установлених у будівельній організації способів їх розподілу, виходячи із специфіки виконуваних робіт.

Прямі та загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Непродуктивні витрати і втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виявлені.

Якщо у будівельній організації створюється резерв для оплати відпусток і виплати винагород за вислугу років, то у витрати виробництва включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву з віднесенням їх на загальновиробничі витрати.

До незавершеного будівельного виробництва належать незакінчені і не прийняті замовником об’єкти (будівельно-монтажні роботи), що є об’єктами обліку.

Незавершене будівельне виробництво складається з витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, що виконуються власними силами будівельної організації, а також із вартості робіт субпідрядних організацій, прийнятих і сплачених генеральним підрядчиком.

Фактична собівартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами будівельної організації на об’єктах, які належать до незавершеного будівельного виробництва, обліковується на рахунку 23 “Виробництво”.

Виконані субпідрядними організаціями роботи, прийняті і оплачені генеральним підрядчиком, включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт генерального підрядчика (рахунок 90 “Собівартість реалізації”). Розрахунки за виконані субпідрядними організаціями роботи ведуться на рахунку 631 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”.

Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і нетитульних) будівель і споруд включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за умови включення таких витрат у кошторис на будівництво об'єкта.

Витрати на спорудження та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд обліковуються у порядку, встановленому щодо обліку виконаних будівельно-монтажних робіт, і включаються у виробничу собівартість робіт за відповідними статтями калькулювання та елементами витрат.

Витрати на спорудження та розбирання нетитульних тимчасових будівель і споруд обліковуються на рахунку 91 “Загально-виробничі витрати” окремо за кожним з таких об'єктів і включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за статтею “Загально-виробничі витрати” (за елементом “Інші операційні витрати”) — у дебет рахунка 90 “Собівартість реалізації” для організацій, які застосовують 9-й клас рахунків, і в рахунок 80 “Матеріальні витрати”, субрахунок 809 “Інші матеріальні витрати” для організацій, які застосовують 8-й клас рахунків “Витрати за елементами”.

Витрати за будівельним контрактом, що підлягають відображенню у собівартості даного звітного періоду, мають складатися тільки з тих витрат, які пов'язані з обсягом конкретно виконаної на цьому об'єкті роботи, що визнана доходом. Витрати, пов'язані з виконанням робіт, які ще не визнано доходом, відображуються підрядчиком у складі незавершеного виробництва. Розрахунки підрядчика із замовником (субпідрядчика з генпідрядчиком) відбуваються за рахунками за виконані роботи, що передані для оплати. Їх відображення здійснюється за типовою кореспонденцією рахунків, що запроваджена разом з Планом рахунків бухгалтерського обліку. Разом з тим відповідно до П(С)БО 18 “Будівельні контракти” для накопичення даних про виконані, передані для оплати рахунки і залишок незавершеного виробництва, про валову заборгованість замовників і замовникам до рахунка 23 “Виробництво”, на якому вже використовується субрахунок 230 “Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)”, буде відкрито ще два субрахунки 238 “Незавершені будівельні контракти” і 239 “Проміжні рахунки”. Записи на цих субрахунках (дебет 238, кредит 239) здійснюються на суму рахунка (без непрямих податків) за виконані будівельні

роботи (проміжний рахунок оплати) у тому періоді, в якому такий рахунок передано для оплати і відображено типовою кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку за дебетом рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредитом рахунка 70 “Доходи від реалізації”. Згорнуте сальдо рахунка 23 “Виробництво” показуватиме суму незавершеного виробництва підрядчика або його заборгованість замовнику.

Пунктом 2 П(С)БО 18 “Будівельні контракти” введено два нових терміни:

- валова заборгованість замовників;
- валова заборгованість замовникам.

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом — це сума перевищення витрат підрядчика та визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом — це сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядчика та визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Таким чином, термін “валова заборгованість” означає різницю між витратами підрядчика та визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) по будівельному контракту та сумами переданих для оплати замовнику проміжних рахунків за цим контрактом.

Пункт 19 П(С)БО 18 “Будівельні контракти” передбачає, що валову заборгованість замовників за роботи, виконані за будівельним контрактом, підрядчик наводить у складі незавершеного виробництва; валову заборгованість замовникам за роботи, виконані за будівельним контрактом, підрядчик наводить у складі інших поточних зобов’язань.

Після завершення будівельного контракту субрахунки 238 і 239 взаємно закриваються (табл. 2.3).

Інформація, що дає потрібне уявлення щодо виконання будівельних контрактів (сума доходу, прибутків, авансів, вартість виконаних субпідрядчиками робіт тощо) наводиться підрядчиками у примітках до річної фінансової звітності, якщо підрядчики не є суб’єктами малого підприємництва.

Таблиця 2.3

**Типова кореспонденція рахунків при відображенні
господарських операцій при здійсненні будівництва
підрядним способом**

Зміст операції	Сума, тис. грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Отримано аванс	1000	31 “Рахунки в банках”	681 “Розрахунки за авансами одержаними”
Витрати підрядчика (власні) прямі	2200	230 “Виконання будівельного контракту”	13 “Знос необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”, 66 “Розрахунки з оплати праці”
Загальновиробничі витрати	400	91 “Загальновиробничі витрати”	13 “Знос необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”, 66 “Розрахунки з оплати праці”
	400	230 “Виконання будівельного контракту”	91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”
Адміністративні, інші операційні витрати і витрати на збут	230	92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”	13 “Знос необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” 66 “Розрахунки з оплати праці”
	250	79 “Фінансові результати”	93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
Рахунок за виконані роботи (генпідрядчик)	3600	36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”
Належить субпідрядчику	1000	230 “Виконання будівельного контракту”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”
ПДВ у рахунку субпідрядчика	200	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”
ПДВ у рахунку генпідрядчика (на всю суму генпідряду)	600	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	641 “Розрахунки за податками”
Списані власні витрати по закінчених роботах	1700	903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”	230 “Виконання будівельного контракту”
Списані витрати генпідрядчика за вартістю робіт, виконаних субпідрядчиком	1000	903 “Собівартість реалізованих робіт”	230 “Виконання будівельного контракту”
Формування фінансового результату	3000	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	79 “Фінансові результати”
Списання собівартості (власні)	1700	79 “Фінансові результати”	903 “Собівартість реалізованих робіт”
Списання вартості робіт, виконаних субпідрядчиком	1000	79 “Фінансові результати”	903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”
Визначення чистого прибутку	50	79 “Фінансові результати”	44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”
Одночасне відображення проміжних рахунків генпідрядчиком (без ПДВ)	3000	238 “Незавершені будівельні контракти”	239 “Проміжні рахунки”
Залік авансу	1000	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

1	2	3	4
Отримано премію за введення об'єкта	1400	31 "Рахунки в банках"	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"
Нараховано премію за введення об'єкта	1400	230 "Виконання будівельного контракту", 92 "Адміністративні витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці"
Після закінчення будівельного контракту	74520	239 "Проміжні рахунки"	238 "Незавершені будівельні контракти"

Метод визнання доходів і витрат з урахуванням ступеня завершеності робіт передбачає три способи розрахунку результатів робіт.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із наведених методів:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- 2) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Перший метод (вимірювання та оцінка виконаної роботи) — вимірювально-оцінний. Він найбільш суб'єктивний, оскільки ґрунтується на висновках окремих спеціалістів підприємства. Саме вони визначають ступінь готовності об'єкта. Якщо підприємство вибирає цей метод оцінки ступеня завершеності, то йому слід закріпити відповідні повноваження за конкретними спеціалістами (виконробами, технологами, керівниками вищої ланки). Навряд чи у цьому випадку головні бухгалтери мають право давати самостійну експертну оцінку. У більшості випадків бухгалтери не мають необхідного досвіду, знань і профільної освіти. Крім того, очевидно є потреба складання первинних документів, в яких фіксували б оцінку ступеня готовності об'єкта на звітну дату. У цьому контексті могли б стати у пригоді звичні акти виконаних робіт, в яких, власне кажучи, і фіксують суми виконання на

конкретну дату. Більше того, ці суми ще й узгоджуються із замовником (адже він також ставить свій підпис на актах), що є додатковим фактором надійності оцінки.

Другий метод (співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі) загалом подібний до першого. Різниця лише в тому, що співвідносять не вартісні, а натуральні показники. Цей метод більш адаптований до умов невеликих будівельних фірм. Одиницями виміру можуть бути ті показники, які найадекватніше характеризують види робіт, що їх виконують. Це можуть бути кубометри цегляної кладки, якщо, наприклад, РБУ спеціалізується на кам'яних роботах, або машино-години роботи екскаваторів, якщо підприємство переважно займається риттям котлованів чи траншей. Якщо підприємство виконує тільки електро-монтажні чи сантехнічні роботи або облаштовує інші комунікації під час будівництва об'єктів, то як натуральні одиниці розрахунку його продуктивності можуть використовуватися відпрацьовані людино-години. Трудові показники обов'язково будуть корисними у разі використання цього способу і для тих будівельних підприємств, які провадять ремонти і реставрацію, оскільки ці роботи, як правило, характеризуються високою трудомісткістю.

Найбільш застосовуваний на практиці **третій метод** — метод співвідношення витрат, понесених на звітну дату, із загальною сумою витрат за контрактом (у п. 4 П(С)БО 18 “Будівельні контракти” його названо останнім). Причина проста: усі початкові дані для розрахунку є у бухгалтерських облікових реєстрах. Слід зазначити, що очікувані загальні витрати за контрактом у п. 4 стандарту ототожнено з кошторисною сумою витрат. Цей метод зазвичай використовують ті будівельні організації, які виконують комплексні будівельні роботи: великі трести і домобудівельні комбінати (табл. 2.4, 2.5).

У світовій практиці використовується “касовий” метод визначення ступеня завершеності контракту. Показник готовності визначають на основі зіставлення сум, одержаних від замовника на звітну дату (сума всіх авансів), і загальної ціни контракту. П(С)БО 18 “Будівельні контракти” не передбачає застосування такої схеми. Однак не забороняється підприємству, що вирішило використовувати метод “вимірювання та оцінки виконаної

Таблиця 2.4

Метод співвідношення витрат. Числовий приклад

№ п/п	Показник	1-й період	2-й період	3-й період	Усього
1	Загальна сума запланованого доходу за контрактом, тис. грн.	—	—	—	500
2	Загальна сума планових витрат, тис. грн.	—	—	—	450
3	Фактичні витрати, тис. грн.	200	150	100	450
4	Відсоток освоєння витрат, %	44 (200:450)	33 (150:450)	23 (100:450)	100
5	Розрахунковий дохід, тис. грн.	220 (500 × × 44 %)	165 (500 × × 33 %)	115 (500 × × 23 %)	500
6	Прибуток (показник рядка 5 – показник рядка 3), тис. грн.	20 (220 – – 200)	15 (165 – – 150)	15 (115 – – 100)	50
7	Акти виконаних робіт (виставлені замовнику рахунки), тис. грн	250	180	70	500
8	Оплата рахунків, тис. грн.	200	200	100	500

роботи”, розглядати “касові” показники як вимірювально-оцінні параметри.

Згідно із п. 19 П(С)БО 18 “Будівельні контракти” у баланс потрапляють різниці між сумами накопичених на звітну дату розрахункових обсягів робіт і виставлених замовнику проміжних рахунків (актів) за виконані роботи. Якщо різниця позитивна, то утворюється так звана валова заборгованість замовника, якщо від’ємна — валова заборгованість перед замовником. Коли утворюється валова заборгованість замовника, вона відображається у балансі за статтею “Незавершене будівництво” (рядок 020), валову заборгованість, у свою чергу, відображають у звітності як поточну кредиторську заборгованість.

Різниця між залишками за субрахунками 238 “Незавершені будівельні контракти” і 239 “Проміжні рахунки” у кожному звіт-

Таблиця 2.5

**Кореспонденція рахунків при відображенні
господарських проведення будівельних робіт**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, тис. грн.		
				1-й період	2-й період	3-й період
1	Відображено загальну суму витрат	231	Рахунки зобов'язань	200	150	100
<i>Субрахунок 231 у цьому випадку використано для відображення звичайних витрат, на відміну від специфічних субрахунків 238, 239</i>						
2	Списано собівартість виконаних робіт	90	231	200	150	100
<i>Припустимо, що всі витрати відносяться до собівартості виконаних робіт, тобто на звітні дати у підрядчика немає незавершеного будівництва</i>						
3	Відображено суми доходів, одержаних розрахунковим шляхом	36	70	220	165	115
4	Відображено витрати у складі фінансових результатів	79	90	200	150	100
5	Відображено доходи у складі фінансових результатів	70	79	220	165	115
6	Відображено суми пред'явлених до оплати рахунків	238	239	250	180	70
7	Відображено коригування на суми валових заборгованостей замовнику	36	238	30	15	—
8	Відображено коригування на суми валових заборгованостей замовника	238	36	45	—	—
<i>У результаті проведення у р. 7, р. 8 у кожному звітному періоді на Д-т 36 буде показано суму, виставлену замовникові, а на субрахунку 238 буде відображено вартість виконаних робіт за розрахунком</i>						
9	Відображено оплату рахунків	31	36	200	200	100
10	Відображення закриття рахунків	239	238	—	—	500

ному періоді буде валовою заборгованістю. У першому періоді перевищення у сумі 30 тис. грн є валовою заборгованістю замовнику, у другому періоді аналогічно — різниця збільшиться на суму 15 тис. грн, у третьому періоді, коли сума виставленого рахунка на 45 тис. грн менша за розрахунковий дохід, що говорить про виникнення валової заборгованості замовника, ці заборгованості буде компенсовано зворотним проведенням (Д-т 238 — К-т 36).

При цьому слід врахувати:

- по-перше, кредитове сальдо субрахунка 238, яке утворюється у результаті згортання субрахунків 238 і 239, відобразити муть у пасиві балансу як інші поточні зобов'язання — стаття “Інші поточні зобов'язання”, незважаючи на те що рахунок 23 належить до класу “Запаси”;
- по-друге, дебет субрахунка 238 фактично відображає продажну вартість виконаних робіт, яка складається із собівартості та розрахункового прибутку. Коли після згортання субрахунків 238 і 239 утворюється дебетове сальдо, його відобразять у статті “Незавершене будівництво” Активу балансу. У результаті цього не буде дотримано вимогу П(С)БО 9, згідно з якою запаси повинні відобразитися у звітності за найменшою вартістю.

Відповідно до п. 17 П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, якщо під час виконання робіт за контрактом сталися будь-які зміни в оцінках доходу, витрат або прибутку, то вони (ці зміни) мають відобразитися лише в тому періоді, в якому вони відбулися, та у майбутніх періодах. Усі минулі розрахунки коригуванню не підлягають, що також відображено в П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.

Якщо, наприклад, у другому періоді підприємство переглянуло свої плани щодо загального обсягу витрат за договором (замість 450 тис. грн прогнозний показник дорівнює 485 тис. грн), то дохід другого періоду буде розраховано так:

- загальні фактичні витрати за договором: 200 тис. грн + 150 тис. грн = 350 тис. грн;
- загальний відсоток освоєння витрат: $350 \text{ тис. грн} : 485 \text{ тис. грн} \times 100 \% = 72 \%$;
- розрахунковий дохід за два періоди: $500 \text{ тис. грн} \times 72 \% = 360 \text{ тис. грн}$;

- підлягає відображенню у другому звітному періоді: 360 тис. грн – 220 тис. грн = 140 тис. грн.

Таким чином, дохід, відображений у попередньому періоді, не змінюється, але розрахунок показників поточного періоду провадять з урахуванням даних, відображених у попередніх періодах. Отже, облік будівельних контрактів необхідно вести наростаючим підсумком.

Нині найбільш розповсюдженим способом будівництва є пайова участь забудовника і підрядчика.

Приклад. Підприємство здійснює будівництво офісного приміщення. Фінансування будівництва частково здійснює саме підприємство (збудовник), частково залучає кошти фізичних і юридичних осіб на умовах пайової участі.

Частина будинку буде використана як офісне (адміністративне) приміщення підприємства та учасників пайового будівництва, інша частина будинку призначена для передачі в оренду під магазин. Після закінчення будівництва частина офісних приміщень, побудованих за рахунок коштів підприємства, буде передана суб'єктам підприємницької діяльності на умовах оренди.

Підприємство понесло витрати, що пов'язані з виділенням ділянки, підготовкою проектно-кошторисної документації (ПКД) та одержанням технічних умов. Для здійснення будівельно-монтажних робіт підприємство уклало контракт із підрядчиком, що, у свою чергу, буде залучати спеціалізовані субпідрядні організації.

Будівельний контракт передбачає ціну як суму фактичних витрат на виконання будівельних робіт і суму прибутку у вигляді відсотка від витрат. Кошторисна вартість будівельно-монтажних робіт визначена будівельним контрактом по очікуваній сумі прибутку 210 тис. грн з розрахунку 10 % рентабельності будівельних робіт.

Вартість робіт з урахуванням ПДВ визначена в сумі 2772 тис. грн.

У зв'язку з тим, що будинок будується як офісне приміщення самого підприємства й учасників пайового будівництва, на нього поширюються норми пп. 8.1.2 ст. 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Зазначеним підпунктом Закону передбачено, що витрати на придбання основних засобів і нематеріальних активів для власного виробничого використання підлягають амортизації.

Ведення обліку у забудовника і підрядчика приведено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Кореспонденція рахунків при відображенні господарських
проведень будівельних робіт у забудовника та у підрядчика**

№ п/п	Зміст операції	У забудовника			У підрядчика		
		Д-т	К-т	Сума, тис. грн.	Д-т	К-т	Сума, тис. грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Проведена оплата за відведення ділянки під забудову офісного будинку, включаючи ПДВ	377	311	600			
2	Сума податкового кредиту ПДВ у вартості оплачених послуг	641	377	100			
3	Включаються до складу капітальних інвестицій витрати на відведення ділянки	151	377	500			
4	Зроблена оплата за одержання технічних умов для будівництва офісного будинку, включаючи ПДВ	377	311	1200			
5	Сума податкового кредиту ПДВ у вартості оплачених послуг	641	377	200			
6	Включаються до складу капітальних інвестицій витрати на одержання технічних умов	151	377	1000			
7	Сплачений аванс за розробку проектно-кошторисної документації (ПКД)	371	311	6000			
8	Нарахований податковий кредит по ПДВ	644	641	1000			
9	Прийнята ПКД за актом приймання без ПДВ	151	631	10000			

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
10	Відображається сума податкового кредиту в частині прийнятих неоплачених робіт	641	631	1000			
11	Відображається сума податкового кредиту в частині прийнятих раніше оплачених робіт	644	631	1000			
12	Закриваються розрахунки з проектною організацією на суму оплачених авансів	631	371	6000			
13	Зроблене погашення заборгованості за отриману ПҚД	631	311	6000			
14	Надійшли на розрахунковий рахунок замовника в якості пайової участі кошти для будівництва офісного приміщення*	311	48	500000			
15	Надійшли будівельні матеріали в якості пайової участі для будівництва офісного приміщення*	205	48	120000			
16	Перераховано підрядчику кошти у якості авансу	371	311	900000	311	681	900000
17	Сума авансу віднесена до складу капітальних інвестицій без суми ПДВ	151	371	750000			
18	Відображено податковий кредит з ПДВ у перерахованому авансі	641	371	150000	643	641	150000
19	Передані підрядчику будівельні матеріали отримані від замовника та обладнання для монтажу** і встановлення***	151	205	750000	021		750000
20	Витрати підрядчика прямі (власні), включаючи монтаж і встановлення отриманих від замовника матеріалів і устаткування				231	66, 65 20, 22 13	750000

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
21	Прийняті від замовника матеріали та устаткування передані в монтаж (рух по місцях збереження в аналітичному обліку)				021	021	600000
22	Відображено загальногосподарські витрати				91	66, 65 20, 22 13	200000
23	Загальногосподарські витрати віднесені до складу витрат за будівельним контрактом				231	91	200000
24	Відображені адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати				92, 93, 94	66, 65 20, 22 13	50000
25	Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати віднесено до складу фінансових результатів				791	92, 93 94	50000
26	Пред'явлено рахунок субпідрядної організації				231	631	450000
27	Відображена сума ПДВ у складі рахунка субпідрядчика за виконані роботи				641	631	90000
28	Сплачена вартість субпідрядних робіт				631	311	540000
29	Придбані будівельні матеріали для виконання будівельного контракту				205	631	100000
30	Сума ПДВ у рахунку постачальника на будівельні матеріали, що надійшли				641	631	20000
31	Проведена оплата вартості отриманих матеріалів				631	311	120000
32	Списані будівельні матеріали, устаткування і конструкції підрядчика, призначені для монтажу, без урахування ПДВ				231	205	100000
33	Погоджений акт виконаних робіт і оформлений проміж-						

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
	ний рахунок без урахування вартості матеріалів, устаткування й авансу замовника $[(2100000 - 750000) \times 1,1 \times 1,2]$				361	703	1782000
34	Відображено ПДВ, що призначений перерахуванню до бюджету у проміжному рахунку підрядчика				703	641	147000
35	Відображена сума ПДВ, включена в податкові зобов'язання при сплаті авансу				703	643	150000
36	Проведений залік авансу				681	361	900000
37	Списані витрати підрядчика з виконаних робіт, що оформлені проміжним актом				903	231	1350000
38	Сума доходу віднесена на фінансові результати				703	791	1485000
39	Списано на фінансові результати собівартість з виконаних робіт, що оформлені проміжним актом				791	903	1350000
40	Визначення чистого прибутку з виконаних робіт оформлених проміжним актом				791	441	85000
41	Одночасне відображення проміжного рахунка				238	239	1485000
42	На основі проміжного рахунка та Акта виконаних робіт (Довідка по ф. 3) списується вартість прийнятих від замовника будівельних матеріалів і устаткування					021	750000
43	Відображена вартість виконаних БМР генпідрядчика у складі капітального будівництва замовника за мінусом авансу, включеного в капітальні інвестиції, без ПДВ (882000 – 147000)	151	631	735000			

Закінчення табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
44	Відображена вартість ПДВ у складі податкового кредиту	641	631	147000			
45	Зроблена оплата виконаних підрядчиком робіт за міну-сом перерахованих авансів, що враховані на рахунку 151	631	311	882000	311	361	882000
46	Підписаний акт введення в експлуатацію офісу, і примі-щення прийняте на баланс у частині, що належить підприємству (2246500 – 620000)	130	151	1626500			
47	Частина будинку, що належить пайовикам, передана за актом	48	151	620000			
48	Закриті проміжні рахунки				239	238	1485000

* Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 від 30.11.99 коштів, що забудовник одержав від пайовика для пайової участі в будівництві об'єкта, відображається по дебету рахунків обліку коштів, запасів і кредиту рахунка 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”.

** Відповідно до Інструкції № 291 від 30.11.99 по дебету субрахунка 151 “Капітальне будівництво” відображається збільшення понесених витрат на суму придбання створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, а по кредиту — їхнє зменшення (запровадження в дію, прийом до експлуатації тощо). На цьому субрахунку також ведуться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, і авансові платежі для фінансування будівництва. У зв'язку з необхідністю виконання вимог Інструкції, а також необхідністю надалі провести розрахунки між замовником і підрядчиком, застосований рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, субрахунок 474 “Забезпечення інших витрат і платежів”.

*** На позабалансовому рахунку 021 “Устаткування, прийняте до монтажу” підрядна організація враховує устаткування, пристосування та інші товарно-матеріальні цінності, що надійшли від замовника для монтажу.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Які види робіт виконує будівельне підприємство?
2. Назвати нормативний документ, у якому наводиться визначення терміна “будівництво”.
3. Назвати ознаки класифікації інвестицій.
4. Способи виконання будівельно-монтажних робіт.

5. Особливості організації бухгалтерського обліку будівельними підприємствами.
6. Порядок бухгалтерського обліку виробничих запасів.
7. Методи списання будівельних матеріалів при передачі на будівельний майданчик.
8. Документальне оформлення операцій з надходження та списання будівельних матеріалів.
9. Дати характеристику елементам витрат будівельного підприємства.
10. Дати характеристику сторонам будівельного контракту: “підрядчик”, “замовник”, “субпідрядчик”.
11. Облік незавершеного виробництва в будівельних організаціях.
12. Види цін, що застосовуються в будівництві.
13. Порядок розрахунків за будівельним контрактом.
14. Бухгалтерський облік доходів будівельної організації.
15. Порядок визначення фінансових результатів і нарахування податку на прибуток.
16. Характеристика адміністративних витрат будівельного підприємства.
17. Методи обліку валової заборгованості замовниками.
18. Облік устаткування, прийнятого до монтажу.

ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТРАНСПОРТУ

3.1. Особливості виробничої діяльності підприємств транспорту та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку

У бухгалтерському обліку на підприємствах транспорту відображається виробничо-фінансова діяльність, наявність і рух засобів джерел їх утворення, поточні операції з транспортування вантажів, перевезення пасажирів. Бухгалтерський облік у транспортних підприємствах має ряд особливостей.

1. Особливістю обліку в транспортних підприємствах є наявність великої питомої ваги в основних засобах рухомого складу — транспорту, навантажувально-розвантажувальних машин, а також необхідність постійного обліку і контролю їх технічного стану, необхідності заміни окремих вузлів, деталей, їх ремонту.

2. Обліковують специфічні запаси: паливно-мастильні матеріали (ПММ), шини, запасні частини й агрегати та витрати, пов'язані з їх зберіганням. У завдання обліку входить ретельне ведення не тільки синтетичного, а й аналітичного обліку по кожному виду ТМЦ. Наприклад: рахунок 20 “Виробничі запаси” має субрахунок (рахунок 2-го порядку) 207 “Запасні частини”, до якого доцільно відкрити субрахунки 3-го рівня:

- 2071 — “запасні частини, придатні до експлуатації” — до даного субрахунка відкрити такі субрахунки: 20711 “Запасні частини, придатні до експлуатації — нові”, 20712 “Запасні частини, придатні до експлуатації, що були в експлуатації”;
- 2072 — “запасні частини, що потребують ремонту”;
- 20731 — “агрегати на складі”;
- 20732 — “агрегати в експлуатації”.

Наприклад: субрахунок 203 “Паливо”, до якого доцільно відкрити субрахунки 3-го рівня:

- 2031 — “дизельне пальне” (за сортами);
- 2032 — “бензин” (за марками);
- 2033 — “мастильні матеріали” (за видами);
- 2034 — “рідини”.

3. Для обліку витрат за господарськими операціями транспортних підприємств призначено рахунок 23 “Виробництво”. На АТП до цього субрахунка доцільно відкривати такі субрахунки:

- транспортування вантажів;
- перевезення пасажирів;
- транспортно-експедиційні витрати;
- інші види діяльності.

4. Особливістю обліку є відсутність незавершеного виробництва, всі витрати відносять на собівартість реалізованих послуг.

5. У процесі діяльності обліковують особливі господарські операції:

- експлуатаційні (перевезення пасажирів, вантажів);
- гаражне, ангарне обслуговування;
- витрати, пов’язані з обслуговуванням та зберіганням рухомого складу;
- технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів, причепів, агрегатів;
- транспортно-експедиційні витрати;
- транспортно-експлуатаційне обслуговування підприємств і населення;
- попутне завантаження транспорту;
- перегін нового рухомого складу;
- утримання та експлуатація транспортних агентств, станцій технічного обслуговування (СТО), автовокзалів, депо.

6. Особливістю обліку на АТП є наявність субрахунків до рахунка 63, що відкриваються у трьох розрізах:

- розрахунки з постачальниками за акцептованими та іншими розрахунковими документами, строк оплати яких не наступив;
- розрахунки з постачальниками за неоплаченими в термін розрахунковими документами;
- розрахунки з постачальниками за невідвантаженими поставками.

3.2. Особливості документування перевезень на автотранспортних підприємствах

Порядок обліку та документування перевезень автомобільним транспортом проводиться за Інструкцією про порядок виготовлення, зберігання, використання єдиної первинної транспортної документації для перевезень вантажів автомобільним транспортом і обліку транспортної роботи, затвердженою наказом Міністерства статистики України і Міністерства транспорту України від 07.08.96 № 228/253 (із змінами і доповненнями). Виконання Інструкції є обов'язковим для всіх юридичних і фізичних осіб незалежно від форми власності і відомчого підпорядкування:

- які здійснюють перевезення вантажів автомобільним транспортом на комерційній основі або для власних потреб;
- для яких виконується перевезення вантажів на комерційній основі.

Автомобільні перевезення для потреб ведення бухгалтерського обліку класифікуються:

- у межах міста;
- приміські;
- міжміські;
- міжнародні.

Для ведення бухгалтерського обліку слід розрізняти такі поняття:

Перевізник — юридична або фізична особа, яка виконує перевезення вантажів автомобільним транспортом на комерційній основі (тобто за плату), і цей вид діяльності для неї не може бути єдиним, або одним із інших, або для власних потреб.

Замовник автотранспорту — юридична або фізична особа, для якої на її замовлення виконуються транспортні послуги.

Вантажовідправник — юридична або фізична особа, яка надає перевізнику вантаж для перевезення автомобільним транспортом.

Вантажоодержувач — юридична або фізична особа, яка здійснює приймання вантажу, доставленого автомобільним транспортом.

Для первинного обліку перевезених вантажів і транспортної роботи автомобільного транспорту підставою для списання ТМЦ у відправника вантажу і оприбуткування їх у одержувача, а також для виконання розрахунків між перевізником і замовником автомобільного транспорту використовуються такі документи:

- подорожній лист вантажного автомобіля в міжнародному сполученні — типова форма № 1 (міжнародна);
- подорожній лист вантажного автомобіля — типова форма № 2;
- подорожній лист службового легкового автомобіля — типова форма № 3;
- товарно-транспортна накладна — типова форма № 1-ТН;
- талон замовника — типова форма № 1-ТЗ (використовується під час роботи автомобіля при погодинній формі оплати послуг).

Оскільки приведений перелік типових форм є бланками суворої звітності, необхідно їх виготовляти з нумерацією, забезпечити облік їх отримання і зберігання та використання як бланків суворої звітності, вести журнал реєстрації виданих бланків.

Перевізники, які експлуатують автомобілі, зобов'язані при випуску автомобіля на лінію видавати водієві оформлений подорожній лист відповідної типової форми під розписку.

Типова форма № 1 (міжнародна) видається і діє на строк від'їзду автомобіля та водія для виконання перевезення вантажу в міжнародному сполученні.

Типові форми № 2, № 3 видаються тільки на один робочий день (зміну) за умови здачі водієм подорожнього листа за попередній робочий день. На більший строк подорожній лист видається у випадках, коли водій виконує перевезення вантажу у міжміському сполученні понад одну добу згідно з наказом перевізника. Експлуатацію автомобіля без подорожнього листа заборонено.

Товарно-транспортна накладна типової форми № 1-ТН — це єдиний первинний документ, який є підставою для списання ТМЦ у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача при перевезенні вантажів у межах України, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку. Вона відправляється вантажовідправником на кожне перевезення автомобілем і для кожного вантажоодержувача окремо. Накладна виписується в 4-х примірниках. Перший примірник залишається у вантажовідправника і є підставою для списання ТМЦ. Другий примірник водій здає вантажоодержувачу — він є підставою для оприбуткування ТМЦ. Третій і четвертий примірники, завірені підписом і печатками вантажоодержувача, водій передає замовнику автотранспорту для оплати за виконане перевезення. Четвертий додається до подорожнього листа і є підставою для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водієві.

Типова форма
№ 2-ТН

Затверджена наказом Мінтрансу,
Мінстату України 29.12.95
№ 488/346

ПОДОРОЖНІЙ ЛИСТ № _____

ВАНТАЖНОГО АВТОМОБІЛЯ
“_____” _____ 200_р.

Місце для штампа

Підприємства	Режим роботи _____	Код

	Колона _____	Бригада

Автомобіль _____
марка держ. № _____ Гар. № _____

Водій _____
прізвище, ім'я, по батькові _____ Таб. № _____

Причеп 1 _____
марка держ. № _____ Гар. № _____

Причеп 2 _____
марка держ. № _____ Гар. № _____

Супроводжуючі особи _____

РОБОТА ВОДІЯ ТА АВТОМОБІЛЯ

Операція	Час за графіком		Пробіг, км	Показання спідометра	Фактичний час, міс., год, хв
	год	хв			
1	2	3	4	5	6
Вїзд із гаража					
Поверн. в гараж					

РУХ ПАЛЬНОГО, ЛІТРІВ

Марки пального	Код марки	Видано	Залишок при		Час роб., год.	
			вїзді	поверненні	специстат.	двигун
7	8	9	10	11	12	13
	Підписи	Заправника	Механіка	Механіка	Диспетчера	

ЗАВДАННЯ ВОДІСВІ

В час ропорядження	Час		Кількість годин	Звідки взяти вантаж	Куди доставити вантаж	Найменування вантажу	Кільк. їзлок з вантажем	Відстань, км	Перевезення, тонн
	Прибуття	Вибуття							
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
						Разом			

Посвідчення водія,
перевірив, завдання видав,
видати
пального _____ літрів

Підпис диспетчера _____

Водій за станом здоров'я
до управління допущений
підпис _____

Штамп _____

Виїзд дозволений,
підпис механіка _____

Автомобіль прийняв,
підпис водія _____

справний

При поверненні
автомобіль _____

несправний

Здав водій _____

Прийняв механік _____

Особливі
відмітки

ПОСЛІДОВНІСТЬ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ

№ їздки	Номери прикладених товарно-транспортних накладних і талонів замовника	Відпрацьовано, год, хв	Перевезено, тонн	Виконано, ткм	Підпис та печатка вантажовідправника	Маршрут руху (заповнюється замовником)	
						звідки	куди
24	25	26	27	28	29	30	31

ТТН у кількості _____ шт.
прописом

Здав водій _____

Прийняв диспетчер _____

ТАКСУВАННЯ _____

РЕЗУЛЬТАТИ РОБОТИ АВТОМОБІЛЯ І ПРИЧЕПІВ

Витрата пального (літрів)		Час в наряді, год, хв					Кількість їздок з вантажем	Пробіг, км				Перевезено		Виконано		Зарплата	
за нормою	фактично	всього		в т. ч. автомобіля				загальний		в т. ч. з вантажем		тонн		ткм		код	сума
		автомобіля	причепа	у русі	У простої			автомобіля	причепа	автомобіля	причепа	всього	в т. ч. в причепах	всього	в т. ч. в причепах		
					на лінії	з тех. неспр.											
32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49
		Коди марок автомобіля				причепів						Автомобіле-дні у роботі					

Типова форма № 3

Затверджена наказом Державного
комітету статистики України
від 17 лютого 1998 р. № 74
Місце печатки (штампа)
підприємства

ПОДОРОЖНІЙ ЛИСТ СЛУЖБОВОГО ЛЕГКОВОГО АВТОМОБІЛЯ

№ _____
“ ” _____ року

Режим роботи водія _____	Коди
	<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>
Автомобіль _____ марка, державний номер, гаражний номер	<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>
Водій _____ прізвище, ім'я, по батькові; номер посвідчення водія	<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>
колона _____ бригада _____	<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>

I. Завдання водієві			III. Рух пального, літрів		
У часе розпо- рядження	Час прибуття	Час вибуття	Марка пального	8	
1	2	3	Код марки	9	
			Видано	10	
			Залишок: при виїзді	11	
				при поверненні	12
			Заправник		

прізвище, підпис

II. Робота водія та автомобіля		
Показники спідометра		X
При виїзді з гаража	4	
При поверненні до гаража	5	
Час фактичний		X
При виїзді з гаража	6	
При поверненні до гаража	7	

Водій за станом здоров'я до керування допущений

Лікар _____
прізвище, підпис

Виїзд дозволений

Механік _____
прізвище, підпис

Автомобіль прийняв _____
підпис водія

Автомобіль здав _____
підпис водія

Автомобіль прийняв _____
підпис механіка

Посвідчення водія перевірів,

Завдання видав _____

Підпис диспетчера

IV. Результати роботи автомобіля							
Витрати пального, л		Загальний пробіг, км	Час у наряді, год	Розрахунок вартості послуг		Розрахунок зарплати водієві	
за нормою	фактично						
13	14	15	16	17		18	
				за пробіг		за пробіг	
				за час у наряді		за час у наряді	
				Всього		Всього	

Особа, що користувалася автомобілем _____

підпис, печатка (штамп)

Особливі відмітки _____

Бухгалтер _____
підпис

Таксувальник _____
підпис

Типова форма 1-ТЗ

Затверджена наказом Мінтрансу,
Мінстату України
від 29.12.95 № 488/346

1 прим. — замовнику

2 прим. — АТП

ТАЛОН ЗАМОВНИКА _____ № _____

До подорожнього листа № _____

від “_____” _____ 200__ р.

Автопідприємство _____

найменування

Автомобіль _____

марка держ. номер

Причеп _____

марка держ. номер

Замовник _____

найменування організації

прізвище, ім'я, по батькові, посада відповідальної особи

Час (год., хв.)	при прибутті		
	при вибутті		
Показання спідометра	при прибутті		
	при вибутті		
Прикладені ТТН		кількість ТТН	
		кількість їздок	

Підпис та штамп
заявника

(Заповнюється автопідприємством)				
Розрах. вартість	Час оплач.	Пробіг всього	Поїздки, від- правника	Всього до сплати
21	22	23	24	25
Одиниця виміру	год, хв	км		грн.
Виконано				х
Тариф				х
До оплати				

Підпис таксувальника

При транспортуванні вантажу власним транспортом достатньо вписати три примірники товарно-транспортної накладної. Перший примірник залишається у вантажовідправника і є підставою для списання ТМЦ. Другий примірник водій здає вантажодержувачу — він є підставою для оприбуткування ТМЦ. Третій додається до подорожного листа і є підставою для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водієві.

При перевезенні однорідних вантажів від вантажовідправника на одну й ту саму відстань допускається оформлення однієї товарно-транспортної накладної на весь обсяг вантажу, перевезеного автомобілем за зміну. При цьому оформлення проміжних ходок здійснюється з видачею відправником водієві автомобіля талона на кожне окреме перевезення (ходку).

Перевезення вантажним автомобілем власних речей громадян на їх замовлення здійснюється за подорожнім листом з доданими квитанціями до прибуткового касового ордера про оплату послуг.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” і П(С)БО 7 “Основні засоби” витрати, пов’язані з транспортуванням, включаються до вартості ТМЦ. Відповідно до цієї норми до початкової вартості необоротних активів (рах. 10, 11, 12) і вартості запасів (рах. 2-го класу) включаються витрати по перевезенню до місця їх зберігання, використання. Крім того, можливий варіант (на вибір підприєм-

Типова форма № 1-ТН

Затверджена наказом Мінтрансу, Мінстату України
29.12.95 № 488/346

ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНА НАКЛАДНА _____ №

серія

--

“__” _____ 200__ р. Автомобіль _____ до подорожнього листа №
марка, держ. №

Автопідприємство _____ Водій _____
назва п., і., по б.

Вид перевезень _____ Код

Замовник _____ (платник) Код
назва

Вантажовідправник _____ назва	Код	
Вантажоодержувач _____ назва	Код	
Пункт _____ навантаження адреса	Пункт _____ розвантаження адреса	Маршрут №
Переадресування _____ назва і адреса нового вантажоодержувача, підп. відповідальної особи	1. _____ Причеп держ. №	Гар. №
	2. _____ Причеп держ. №	Гар. №

ВІДОМОСТІ ПРО ВАНТАЖ

Номенкл. №, код	№ прейск., позиції	Назва продукції, товару (вантажу) або № контейнера	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума	З вантажем слідує документи	Вид пакування	Кількість місць	Спосіб визначення маси	Код вантажу	Клас вантажу	Маса брутто, т
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Разом										Кільк. іздок, заїздів			

Всього відпущено на суму _____ Відпуск дозволів _____
 прописом _____ посада, підпис _____

Зазначений вантаж К-сть. Зазначений вантаж К-сть
 за справн. пломбою, тарою місьць за справн. пломбою, тарою місьць
 та пакуванням _____ та пакуванням _____
 відбиток _____ відбиток _____
 За дорученням № _____
 від “_” _____ 200_р.

ІНШІ ВІДОМОСТІ (заповнюється автопідприємством)

Відмітки про складені акти

Відстань перевезення по гр. дорог. в км					Код експед.	За трансп. посл.		Попр. коеф.		Штраф			
Всього	В місті	I гр.	II гр.	III гр.		з клієнта	водієві	розч. вод.	осн. тариф				
24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	

Розрах. вартості	За тонни	Недовант. авт. і прич.	За спец. трансп.	За транс. послуги	Вант.-розв. роботи (тонн)	Позанор. простій		Інші доплати		Знижки за швид.	Всього	Таксування:	
						навант.	розвант.						
	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47		
Виконано													
Розцінка													
До сплати													

Підпис таксувальника

* У тих випадках, коли в ТТН у розділі “Відомості про вантаж” немає можливості перелічити усі назви і характеристики відпущених товарно-матеріальних цінностей, до товарно-транспортної накладної як товарний розділ повинні прикладатися як невід’ємна частина спеціалізовані форми (товарна накладна та інші форми), затверджені в установленому порядку, за якими проводиться списування товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача, а також ведеться складський, оперативний і бухгалтерський облік.

У цих випадках графи 1, 2, 4, 5, 6 і 7 розділу “Відомості про вантаж” товарно-транспортної накладної не заповнюються. У вільних рядках граф записуються назви спеціалізованих форм, номери і дати їх виписки.

ства) — транспортні витрати обліковуються на окремому субрахунку, який відкривається до субрахунків 2-го класу, наприклад, 20 рахунку, і списуються на підставі, визначеній у додатку до П(С)БО 9 “Запаси”, як транспортно-заготівельні витрати. При розділенні обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених при транспортуванні товарів, рахунок 28 використовується як субрахунок 289.

Перевізники в процесі експлуатації автомобілів, що перебувають на їхньому балансі, несуть витрати, які включають:

- основну і додаткову заробітну плату;
- відрахування на соціальне страхування і обов’язкові відрахування до позабюджетних фондів від фонду оплати праці;
- витрати на ПММ за встановленими нормами;
- витрати та інші експлуатаційні витрати;
- резерв, що нараховується на знос і ремонт автомобільних шин;
- витрати на ремонт і технічне обслуговування машин;
- витрати на технічний огляд автомобілів;
- знос транспортних засобів;
- витрати на службові відрядження водіїв при перевезенні вантажів.

3.3. Облік паливно-мастильних матеріалів (ПММ)

Облік витрат на автотранспортних підприємствах (АТП) здійснюється відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” та Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг)

на транспорті, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 05.02.01 № 65.

До витрат, пов'язаних з експлуатацією автотранспорту, можна віднести такі:

- витрати на ПММ;
- витрати на проведення ТО, ремонт автотранспорту, на придбання запчастин;
- витрати, пов'язані із заміною шин, акумуляторів, забезпеченням наявності в автомобілях вогнегасників і аптечок;
- витрати, пов'язані з техоглядом автотранспортного засобу;
- витрати, пов'язані із сплатою податків і зборів (податок з власників автотранспортних засобів, збір за забруднення навколишнього середовища);
- витрати, пов'язані з обов'язковим страхуванням цивільної відповідальності власників транспортних засобів;
- витрати, пов'язані із забезпеченням місць для стоянки і зберігання автотранспорту;
- витрати, пов'язані з амортизацією автотранспортного засобу.

Якщо на етапі придбання автотранспорту методологія бухгалтерського і податкового обліку не мала принципових відмінностей залежно від того, який саме автотранспортний засіб придбаний (легковий чи вантажний), то на стадії відображення витрат, пов'язаних з експлуатацією автомобіля, цей аспект має певне значення так само, як і вид діяльності підприємства-користувача-власника, мета використання автомобіля і ряд інших чинників.

Бухгалтерський облік ПММ ведуть на рахунку 203 за видами і місцем знаходження (на складах, у баках автомобіля).

Надходження ПММ на підприємство відбувається таким чином:

- за оплати коштами;
- за бартером;
- безоплатно отримані;
- внесок до статутного капіталу;
- при виявленні надлишків під час проведення інвентаризації.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” ПММ належать до складу запасів за первісною вартістю. Первісна вартість ПММ залежить від способу надходження і складається із таких елементів:

- вартості придбання у постачальника, за винятком непрямих податків;
- ввізного мита (при імпорті);
- непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат;
- інші витрати, пов'язані з придбанням і доведенням ПММ до стану, в якому вони будуть використовуватися у запланованих цілях.

Крім того, АТП фактично купують ПММ одним із таких способів:

- за талони;
- з доставкою на заправний пункт або склад підприємства з подальшим відпуском їх в експлуатацію (використання);
- за готівку із складанням авансового звіту.

Приклад. Підприємство придбало 500 л бензину А-76 на суму 730 грн. Крім того, сума ПДВ становить 146 грн. При цьому бензин залишається на відповідальному зберіганні АЗС і буде відпускатися у міру необхідності за талони номіналом 10 л кожний. Відображено бухгалтерське проведення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Кореспонденція рахунків придбання ПММ
за кошти**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Відображено здійснену передоплату продавцеві	371	311	876
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	146
3	Відображено оприбуткування бензину у вигляді талонів	203/талони на бензин	631	730
4	Відображено списання податкового кредиту	644	631	146
5	Здійснено залік заборгованості	631	371	876
6	Відображено отриманий за талонами бензин	203/бензину у баках	203/талони на бензин	58

Приклад. Підприємство за бартерним контрактом придбало бензин А-95 у кількості 1000 л в обмін на товари (обмін неподібними активами). Облікова вартість товарів становить 1500 грн. Контрактна вартість угоди становить 1800 грн, крім того ПДВ — 360 грн. Бензин оприбутковано в повному обсязі. Перша подія — відвантаження товару (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Кореспонденція рахунків придбання ПММ
за бартером**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Відвантажено товар	902	281	1500
2	Відображено дохід від продажу товарів	361	702	2160
3	ПДВ (зобов'язання)	702	641	360
4	Відображено фінансовий результат від реалізації товару	702 791	791 902	1800 1500
5	Відображено отримання бензину за бартером	203/бен- зин на складі	631	1800
6	ПДВ (кредит)	641	631	360
7	Відображено залік за бартером	631	361	2160

Якщо ПММ надходять на підприємство як внесок до статутного капіталу, то первісною їх вартістю буде узгоджена засновниками справедлива вартість. У бухгалтерському обліку така операція відображається за Д-т 203 і К-т 745. Аналогічно, якщо ПММ безоплатно надходять на підприємство або в обмін на подібні активи, то їх первісною вартістю буде справедлива вартість. У бухгалтерському обліку буде відображено проведення Д-т 203 і К-т 46. Згідно з П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” справедлива вартість — це вартість сучасного (сьогоднішнього) придбання на ринку.

При безоплатному отриманні ПММ у підприємства виникають валові доходи (ВД). У звітному періоді, в якому будуть використані такі ПММ, валові витрати (ВВ) підприємства відповідно до

п. 5.9 Закону про прибуток збільшаться, але в цілому підприємство за безоплатно отриманими ПММ не буде мати ВВ.

Придбання ПММ підзвітною особою. *Приклад.* Підзвітною особою на АЗС були придбані ПММ на суму 500 грн, крім того, ПДВ — 100 грн. Придбані ПММ використовуватимуться для вантажного автомобіля (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Кореспонденція рахунків придбання підзвітною особою

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Видає аванс під звіт з каси	372	301	600
2	На підставі затвердженого авансового звіту оприбутковано ПММ	203	372	500
3	Відображено ПДВ (кредит)	641	372	100

Списання ПММ. Фактичне списання ПММ здійснюється згідно з наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 № 43 Про затвердження норм витрат ПММ на автомобільному транспорті на підставі подорожніх листів.

При цьому слід врахувати, що списанню підлягають не фактично витрачені ПММ (залишок пального в баку + кількість заправленого пального – залишок пального в баку після повернення автомобіля), а нормативне, розраховане витрачання ПММ.

Нормування витрат палива — це встановлення допустимої межі його використання в певних умовах експлуатації автомобілів, для чого застосовуються базові лінійні норми, встановлені залежно від моделей автомобілів, та система нормативів і коригувальних коефіцієнтів, які враховують виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації.

Технологічними нормами є лінійні норми (допустима межа витрат палива), вони включають витрати палива для здійснення транспортування вантажів перевезення пасажирів. Витрати на гаражні й інші господарські потреби, не пов'язані безпосередньо з технологічними процесами, не включаються до лінійних норм і встановлюються окремо.

Для автомобілів встановлені такі норми витрат палива:

- базова лінійна норма на пробіг автомобіля на 100 км;
- норма виконання транспортної роботи (враховує додаткові витрати палива при русі автомобіля з вантажем) — на 100 т/км;
- норма на одну тунну спорядженої маси H_g (враховує додаткові умови витрати пального при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа, напівпричепа);
- норма поїздки з вантажем (враховує збільшення витрат пального, пов'язане з маневруванням і виконанням операцій завантаження-розвантаження) — на одну поїздку;
- норма на виконання спеціальної роботи на 100 км;
- норма на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілях — на годину або виконану операцію;
- норма на роботу незалежного обігрівача — на одну годину роботи незалежного обігрівача.

Базові лінійні норми витрат пального встановлені у таких одиницях вимірювання:

- для дизельних автомобілів та автомобілів, що працюють на зрідженому (скрапленому) нафтовому газі та бензині, — у літрах на 100 км пробігу (л/100 км);
- для автомобілів, що працюють на стисненому природному газі, у м куб на 100 км;
- для газодизельних автомобілів норми витрат стисненого природного газу, — в м куб. на 100 км.

Розрахунок нормативної витрати пального для різних типів рухомого складу автомобільного транспорту

Для легкових автомобілів і автобусів (табл. 3.4) нормативна витрата пального розраховується за формулою

$$Q_n = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times K_s), \quad (3.1)$$

де Q_n — нормативна витрата пального, л (м^3);

H_s — базова лінійна норма витрати пального, л/100 км ($\text{м}^3/100$ км);

S — пробіг автомобіля, км;

K_s — сумарний коефіцієнт, що коригує, %.

У разі використання на легкових автомобілях чи автобусах у зимовий період незалежних обігрівачів витрата пального на роботу обігрівача враховується в загальних нормативних витратах пального таким чином:

$$Q_H = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times K_s) + H_{OH} \times T_{OH}, \quad (3.2)$$

де H_{OH} — норма витрати пального на роботу незалежного обігрівача, л/год;

T_{OH} — тривалість роботи обігрівача (розраховується згідно з п. 1.8 залежно від тривалості роботи автомобіля на лінії і температури навколишнього середовища), год.

При експлуатації легкових автомобілів і автобусів з причепами, які виконують транспортну роботу, що враховується в тонно-кілометрах, нормативні витрати пального розраховуються для них, як і для вантажних автомобілів, що працюють із причепами (п. 4.4).

Якщо транспортна робота для зазначених автомобілів не враховується, до них згідно з пп. 3.1.11 застосовується коефіцієнт підвищення лінійної норми витрати пального для автомобіля з причепом, розрахований з обліком спорядженої маси причепа.

Для бортових вантажних автомобілів і сідельних тягачів у складі автопоїздів, автомобілів-фургонів і вантажо-пасажирських автомобілів, які виконують роботу, що враховується в тонно-кілометрах, нормативна витрата пального розраховується за формулою

$$Q_H = 0,01 \times (H_{san} \times S + H_w \times W) \times (1 + 0,01 \times K_s), \quad (3.3)$$

де H_{san} — лінійна норма витрати пального на пробіг автопоїзда:

$$H_{san} = H_s + H_g \times G_{пр}, \text{ л/100 км (м}^3\text{/100 км),}$$

де H_s — базова лінійна норма витрати пального на пробіг автомобіля, л/100 км (м³/100 км);

H_g — норма витрати пального на одну тунну спорядженої маси причепа чи напівпричепа згідно з п. 1.4, л/100 т/км ($\text{м}^3/100$ т/км);

$G_{\text{пр}}$ — споряджена маса причепа чи напівпричепа, т;

H_w — норма на транспортну роботу згідно з п. 1.3, л/100 т/км ($\text{м}^3/100$ т/км);

W — обсяг транспортної роботи, т/км;

($W = G_{\text{ван}} \times S_{\text{ван}}$, де $G_{\text{ван}}$ — маса вантажу, $S_{\text{ван}}$ — пробіг з вантажем).

При буксированні автомобілів, при їхньому перегоні в спареному стані нормативна витрата пального обчислюється, як і для автопоїздів.

Для автомобілів-самоскидів і самоскидних автопоїздів нормативні витрати пального визначаються за формулою

$$Q_H = 0,01 \times H_{\text{sanc}} \times S \times (1 + 0,01 \times K_s) + H_z \times Z, \quad (3.4)$$

де H_{sanc} — лінійна норма витрати пального самоскидного автопоїзда, л/100 км ($\text{м}^3/100$ км),

$$H_{\text{sanc}} = H_s + H_w \times (G_{\text{пр}} + 0,5 \times g), \quad (3.5)$$

де H_s — базова лінійна норма витрати пального на пробіг автомобіля-самоскида з урахуванням транспортної роботи, л/100 км ($\text{м}^3/100$ км);

H_w — норма витрати пального на транспортну роботу і споряджену масу чи причепа напівпричепа згідно з п. 1.3, л/100 т / км ($\text{м}^3/100$ т / км);

$G_{\text{пр}}$ — споряджена маса причепа чи напівпричепа, т;

g — вантажопідйомність причепа, т;

H_z — норма витрати пального на поїздку з вантажем автомобіля-самоскида згідно з п.1.5, л (куб. м);

Z — кількість поїздок з вантажем.

У разі роботи автомобілів-самоскидів з коефіцієнтом використання вантажопідйомності вище 0,5 допускається нормування витрати пального згідно з п. 4.4. У цьому разі за базову лінійну норму приймається базова лінійна норма для відповідного базового бортового автомобіля, скоригована за різницею споряджених мас цих автомобілів.

Таблиця 3.4

**Витрати пального легковими автомобілями
(з наведенням ідентифікаційних даних)**

Модель (модифікація) автомобіля	Робочий об'єм двигуна, V _p , куб. см	Максимальна потужність двигуна N _e , кВт	Тип коробки передач (КП)	Конструк- тивні особли- вості	N _г , л/100км
ВАЗ-1111	649	21,5	4М		6,5
ВАЗ-2101, ВАЗ-21013	1198	44,1	4М		8,9
ВАЗ-21011	1294	47,7	4М		9,1
ВАЗ-21016	1294	47,7	4М		9,1
і т. д.					

Приклад. Визначити норму списання пального (табл 3.5) для автобуса ГАЗ-3221 “Газель” з робочим двигуном 2300 м³, максимальна потужність двигуна 73,5 кВт, тип коробки передач 5М, загальна пасажиромісткість — 9 + 1 чол., різниця спорядженої маси — 0,68 т. Пробіг відповідно показникам спідометра становить 1200 км. Норма становить 19 л/100 км.

$$H = 19 + 0,68 \times 2 = 20,36 \text{ л/100 км};$$

$$20,36 \text{ л/100 км} \times 1200 : 100 = 244,32 \text{ л};$$

$$\text{Вартість } 244,32 \times 1,0 \text{ грн} = 244,32 \text{ грн.}$$

Перевищення фактичної кількості витрачених ПММ над нормативними показниками розглядається як перевитрата палива і

Таблиця 3.5

Кореспонденція рахунків при списанні пального

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Списано паливо в межах норми	23 (92,93)	203/бен- зин у баках	244,32

його вартість стягується з водія відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджено Постановою КМ України від 22.01.96 № 116.

Розмір збитку визначається за формулою

$$P_3 = ((B_B - A) \times I_{\text{інфл.}}) + \text{ПДВ}) \times 2, \quad (3.6)$$

де P_3 — розмір збитку;
 B_B — балансова вартість;
 A — амортизація;
 $I_{\text{інфл.}}$ — індекс інфляції;
ПДВ — сума ПДВ.

Слід зазначити, що сума списання не повинна бути меншою ніж 50 % балансової вартості ТМЦ.

Аналогічно визначається вартість ПММ при виявленні нестачі (див. табл. 3.6) під час проведення інвентаризації. Але перед цим має бути враховано суму нестачі, що виникла через природну втрату нафтопродуктів, яка передбачена Нормами природних втрат при перевезенні, зберіганні і відпуску нафтопродуктів.

Приклад. На підприємстві, розташованому в м. Києві (II кліматична зона), за станом на 05.01. ц. р. була проведена інвентаризація ПММ, які зберігалися в наземних сталевих резервуарах більше одного місяця. За обліковими даними на складі до проведення інвентаризації зберігалось 1500 кг бензину А-76. Внаслідок інвентаризації виявлена нестача бензину А-76, що належить до I групи нафтопродуктів (норма 0,09 кг на 1 т) у кількості 11 кг. Облікова вартість бензину становить 1,85 грн за 1 кг. Інвентаризаційна комісія визначила, що винною особою є матеріально-відповідальна особа. Індекс інфляції становить 1,01. Визначити суму природних втрат, розмір нестачі, відобразити бухгалтерські проведення.

Сума природних втрат бензину в межах норми становить $1,5 \times 0,09 = 0,135$ кг, або 0,25 грн.

Нестача понад норму становить $11 - 0,135 = 10,865$ кг.

Сума, що підлягає відшкодуванню $((10,865 \times 1,85) \times 1,01 + (10,865 \times 1,85 \times 0,2 \%)) \times 2 = (20,10 \times 1,01 \times 4,02) \times 2 = 48,64$ грн.

**Кореспонденція рахунків при виявленні
і відшкодуванні нестачі**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Відображено списання бензину у межах норм природних втрат	947	203/бензин на складі	0,25
2	Відображено суму нестачі	947	203/бензин на складі	20,10
3	Відображено суму нестачі, що підлягає відшкодуванню	375	716	48,64
4	Відображено відновлення податкового кредиту з ПДВ (методом “червоне сторно”)	641	716	4,02
5	Відображено нарахування податкового зобов’язання з ПДВ (8,04–4,02)	716	641	4,02
6	Відображено зобов’язання перед бюджетом, обчислені з огляду на перевищення суми відшкодування над сумою збитку (20,50 = 48,64 – 8,04 – 20,10)	716	641	20,50
7	Віднесено суми на фінансовий результат	791 716	947 791	20,35 20,10
8	Сума утримана із зарплати (внесено готівкою)	66 (30)	375	48,64
Якщо винна особа не встановлена				
9	Методом “червоне сторно” відновлено ПДВ	641	644	4,02
10	Сума ПДВ виключена із податкового кредиту	947	644	4,02
11	Сума виявленої нестачі списана на витрати звітного періоду	947	203/бензин на складі	20,10
12	Віднесено суми на фінансовий результат	791	947	24,12

Списання ПММ здійснюється відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” за одним із методів: ідентифікованим, середньозваженої вартості, ЛІФО, ФІФО, який має бути зафіксований у наказі про облікову політику підприємства.

Для правильного відображення витрат особливе місце займає податковий облік. Якщо легковий автомобіль використовується підприємством не для надання транспортних послуг громадянам або стороннім організаціям, то витрати на ПММ не будуть включатися до складу валових витрат звітного періоду (п. 5.4.10 Закону України “Про прибуток”).

Якщо на підприємстві використовуються автомобілі як для адміністративних цілей, так і для надання транспортних послуг, то з придбанням ПММ виникають труднощі при формуванні валових витрат, оскільки до фактичного використання підприємство не знає, для якого автомобіля буде використана певна кількість ПММ. У даній ситуації підприємство використовує один із способів:

- 1) при придбанні ПММ (за першою подією) збільшувати суму валових витрат і податкового кредиту з ПДВ. Після закінчення звітного періоду, зробивши розрахунок ПММ, використаних на адміністративні цілі, зменшити валові витрати і відкоригувати податковий кредит з ПДВ;
- 2) при придбанні ПММ не включати їх вартість до складу валових витрат і не збільшувати суму податкового кредиту з ПДВ. А після закінчення звітного періоду такі ПММ не братимуть участь у перерахунку приросту/збитку балансової вартості запасів згідно з п. 5.9 Закону України “Про прибуток”. До складу ВВ буде включатися вартість ПММ фактично витрачених при експлуатації вантажного автомобіля.

3.4. Облік витрат, пов’язаних з технічним обслуговуванням і ремонтом автотранспорту

Згідно з наказом Міністерства транспорту України від 30.03.98 № 102 Про затвердження положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту система технічного обслуговування і ремонту автотранспорту на підприємствах, які використовують автотранспорт у ви-

Система технічного обслуговування і ремонту.		
Мета — підтримання автотранспорту у справному стані, належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності та безпеки руху та екологічної безпеки.		
Технічне обслуговування — комплекс операцій, пов'язаних із підтриманням працездатності або призначенням при зберіганні та транспортуванні: 1. Щоденне технічне обслуговування (ЩО). 2. Перше технічне обслуговування (ТО-1). 3. Друге технічне обслуговування (ТО-2). 4. Сезонне технічне обслуговування.	Ремонт — комплекс операцій щодо відновлення справності або працездатності автотранспорту та відновлення його ресурсів.	
	Поточний ремонт — заміна і (або) відновлення окремих частин автомобіля. Мета — підтримка і забезпечення працездатності автомобіля.	Капітальний ремонт — заміна і (або) відновлення будь-яких частин, у тому числі базових. Мета — відновлення ресурсу автомобіля (його виробничих можливостей).

Рис. 3.1. Система технічного обслуговування і ремонту

робничих цілях, у тому числі для надання транспортних послуг стороннім споживачам, складається з певних елементів (рис. 3.1).

Економічний зміст терміна “ремонт” та облік витрат на ремонт визначають відповідно до П(С)БО-7. Під час здійснення технічного обслуговування і ремонту підприємство може нести певні витрати, пов'язані з оплатою праці, використанням запасних частин, оплатою послуг сторонніх організацій тощо. У бухгалтерському обліку згідно з п. 15 П(С)БО-7 витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів (у тому числі автотранспортних), включаються до витрат діяльності в повному обсязі. Витрати, пов'язані зі збільшенням майбутніх економічних вигод, початково-очікуваних від використання транспорту, включаються до складу первісної вартості конкретного автомобіля. Необхідно врахувати, що коли під час капітального ремонту замінюється будь-який базовий агрегат автомобіля і при цьому поліпшуються його технічні показники порівняно з цими ж параметрами до заміни (наприклад, автомобіль буде менше використовувати бензину), то в бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з такою заміною, повинні збільшити первісну вартість автомобіля. Вод-

ночас слід пам'ятати про вимоги податкового обліку: до складу валових витрат можуть включатися витрати звітного періоду, пов'язані з ремонтом та іншими видами удосконалення автомобіля, у сумі, що не перевищує 5 % балансової вартості всіх основних засобів підприємства, визначеній станом на початок звітного року. Сума витрат, понесених у зазначених цілях, яка перевищує 5 %, збільшує балансову вартість другої групи основних засобів, оскільки автотранспортні засоби належать саме до цієї групи основних засобів.

Коли вартість ремонту не перевищує 5 %, то з метою уникнення подвійного віднесення вартості запасних частин до складу валових витрат запасні частини беруть участь при розрахунку приросту (зменшенні) балансової вартості запасів. Коли ж сума ремонту перевищує 5 %, вартість використаних при ремонті запасних частин повинна виключатися із залишків запасів на початок звітного періоду (лист ДПАУ від 17.11.98 № 13445/10/15–117).

Але такий облік запасних частин є досить трудомістким і може стати причиною серйозних помилок, оскільки при проведенні конкретного ремонту, наприклад на початку року, практично неможливо передбачити загальну суму ремонту, який буде здійснено у звітному році. У цьому випадку більш доцільним є не включати вартість запасних частин до складу валових витрат при їх придбанні і, відповідно, не враховувати вартість таких запчастин згідно з п. 5.9 Закону України “Про прибуток” до фактичного їх використання для проведення ремонтних робіт.

Вартість використаних при ремонті запасних частин відображається у складі валових витрат або шляхом амортизації суми перевищення вартості ремонту більше 5 %, або шляхом прямого включення при віднесенні 5 % вартості ремонту до витрат звітного періоду. При цьому сума ПДВ, сплачена постачальникові у зв'язку з придбанням запасних частин, повинна бути віднесена до складу податкового кредиту у відповідному звітному періоді (тобто у звітному періоді придбання таких запасних частин).

Приклад. У I кварталі 2004 р. підприємство виконало поточний ремонт власного легкового автомобіля (табл. 3.7). При цьому використовувалися послуги станції технічного обслуговування, вартість яких становить 1500 грн, крім того, ПДВ 20 % — 300 грн. Також у процесі ремонтних робіт були використані за-

Кореспонденція рахунків здійснення рахунків

№ п/п	Зміст запису	Кореспонденція рахунків		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відображено придбання запасних частин на умовах передоплати для наступних ремонтів автомобілів	631	311	600
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	100
3	Відображено оприбуткування запасних частин	207	631	500
4	Відображено списання податкового кредиту	644	631	100
5	Відображено витрати на проведення ремонтних робіт	23/ ремонт	207	300
6	Відображено витрати, пов'язані з послугами сторонньої організації:			
	• проведено передоплату	685	311	1800
	• відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	300
	• відображено витрати на зазначені послуги на підставі акта про виконані роботи	23/ ремонт	685	1500
	• відображено списання податкового кредиту з ПДВ	644	685	300
7	Списано на витрати загальну суму ремонту	92	23/ ремонт	1800

пасні частини, що значилися на балансі підприємства — обліковою вартістю в сумі 300 грн.

Крім легкового, в господарській діяльності підприємства використовується також і вантажний автомобіль.

Балансова вартість усіх основних засобів підприємства (за даними не бухгалтерського, а податкового обліку) на початок звітного року становила 211 грн (5 % від вказаної балансової вартості становить 10,55 грн).

3.5. Особливості обліку використання шин і акумуляторів

Особливої уваги потребують витрати, пов'язані з експлуатацією шин та акумуляторів. Згідно з наказом 102 операції щодо заміни шин і акумуляторів не належать до удосконалення транспортних засобів. Проте вказані операції не включаються до складу робіт з технічного обслуговування.

Згідно з листом ДПАУ від 27.01.99 № 1258/7/15/1117 витрати, пов'язані з використанням акумуляторних батарей і шин, у податковому обліку враховують у складі валових витрат як запаси. Але вказаним листом встановлено виняток для легкових автомобілів. Така вимога суперечить змісту пп. 5.4.10 Закону України “Про прибуток”, в якому не згадується про шини й акумулятори для легкових автомобілів, зокрема і про запасні частини загалом.

При придбанні автомобіля з шинами й акумулятором їх вартість включається до первісної вартості автомобіля. Шини й акумулятори, придбані для заміни у процесі експлуатації, враховуються як матеріали підприємства.

З метою дотримання вимог Норм експлуатаційного пробігу автомобільних шин, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 08.12.97 № 420, згідно з якими основним критерієм визначення норм списання шин є кілометраж їх пробігу, облік шин на підприємстві доцільно вести з використанням Картки обліку автомобільної шини. Зазначена Картка повинна містити таку інформацію:

- найменування підприємства-виробника шини;
- технічні характеристики шини;
- марку і модель автомобіля, на якому шина використовується;
- дату монтажу і демонтажу шини;
- пробіг шини в тис. км (з точністю до 0,1 тис. км) з початку експлуатації;
- технічний стан шини під час установки;
- причини зняття шини з експлуатації тощо.

Картку обліку шини доцільно оформляти на кожну шину, що надійшла.

Усі заміни шини необхідно фіксувати в Картках обліку шини. Після нормативного пробігу шина може бути списана.

Стосовно акумуляторів слід зауважити, що згідно з Правилами нагляду та підтримання в робочому стані стартерних свинцево-кислотних акумуляторних батарей від 08.12.97 № 417 основним критерієм їх списання є гарантійний термін експлуатації. Таким чином, підприємство повинне так організувати аналітичний облік, щоб забезпечити отримання інформації про дату введення в експлуатацію конкретного акумулятора.

Заміна акумулятора проводиться на підставі акта, складеного в довільній формі, який підтверджує непридатність акумуляторної батареї, що замінюється.

Приклад. Підприємство придбало 10 шин по 300 грн на суму 3000 грн, крім того ПДВ — 600 грн, і акумулятор для вантажного автомобіля вартістю 500 грн, крім того, ПДВ 20 % — 100 грн.

У звітному кварталі в експлуатацію надійшли 3 шини та акумулятор. Відображено бухгалтерські проведення у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Кореспонденція рахунків з обліку шин та акумуляторів

№ п/п	Зміст запису	Кореспонденція рахунків		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відображено придбання шин і акумуляторів на умовах передоплати	631	311	4200
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	700
3	Відображено оприбуткування матеріальних цінностей	207/А на складі	631	500
4	Відображено передачу в експлуатацію шин і акумулятора	207/А в експлуатації	207/ША на складі	1400
5	Відображено оприбуткування "старого" акумулятора для ремонту (облікова ціна — 440 грн)	207/А на складі	207/ША в експлуатації	440
6	Відображено списання непридатних шин, які були замінені новими (облікова вартість однієї шини — 235 грн)	93	207/ША в експлуатації	705

3.6. Особливості обліку вогнегасників і автомобільної аптечки

При експлуатації автотранспорту потрібно забезпечити наявність в автомобілі:

- вогнегасника (на підставі Постанови КМ України “Про забезпечення транспортних засобів первинними засобами пожежогашіння” від 08.10.98 № 1128);
- аптечки з відповідним наповненням (на підставі наказу Міністерства охорони здоров’я України “Про затвердження переліків лікарських засобів у медичних аптечках транспортних засобів” від 07.07.98 № 187).

Оскільки без понесених витрат, пов’язаних з придбанням указаних ТМЦ, використання автотранспортних засобів неможливе, ці витрати повинні розглядатися як такі, що пов’язані з господарською діяльністю підприємства.

У бухгалтерському обліку вогнегасник буде належати до складу необоротних малоцінних активів, оскільки його вартість є невеликою і, як правило, не перевищує установлену на підприємстві граничну вартість, визначену для розмежування основних засобів і необоротних малоцінних активів, а його строк служби перевищує один рік.

Щодо витрат на придбання аптечки слід зауважити, що спеціальних вимог до обліку ліків, які повинні бути в автомобільній аптечці, немає, і в бухгалтерському обліку вони будуть списуватися відразу як матеріали.

3.7. Особливості обліку податку з власників транспортних засобів

Підприємство, крім витрат на приведення автомобіля до належного стану, понесе витрати, пов’язані з платою за проведення державного технічного огляду згідно з Постановою КМ України “Про оплату за проведення державного технічного огляду, реєстрацію і перереєстрацію автотототранспортних засобів, приймання екзаменів з навичок управління ними та екзаменів з правил дорожнього руху” від 05.12.92 № 680:

- автомобіля — 6 % від неоподаткованого мінімуму доходів громадян ($17,0 \times 6 \% = 1,02$ (грн));

- мотоцикла, моторолера, причепа, напівпричепа — 5 % від неоподаткованого мінімуму доходів громадян ($17,0 \times 5 \% = 0,85$ (грн)).

У податковому обліку вказаний платіж відобразатиметься у складі валових витрат звітного періоду.

У бухгалтерському обліку вартість послуг щодо проведення техогляду виражатиметься за дебетом рахунків обліку витрат (23, 91, 92, 93...) і кредитом рахунка 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Згідно зі ст. 5 Закону про податок з власників автотранспорту при проведенні техогляду підприємство — власник транспортного засобу зобов’язане подати до органів ДАІ документ (платіжне доручення), що підтверджує сплату податку з власників транспортних засобів.

У податковому обліку витрати на проведення техогляду відносяться до складу валових витрат підприємства (як, до речі, і витрати на сплату податку з власників ТЗ) на підставі пп. 5.2.1 п. 5.2 ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 № 334/94-ВР. Податковий кредит за цими витратами у підприємства не виникне. Адже відповідно до пп. 3.2.6 п. 3.2 ст. 3 Закону України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97-ВР оплата вартості державних послуг, наданих органами виконавчої влади (а саме до них належать ДАІ відповідно до Закону України “Про міліцію” від 20.12.90 № 565-ХІІ) і обов’язковість одержання яких установлюється законодавством, не є об’єктом обкладання ПДВ.

У п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” зазначено, що витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів. А саме це відбувається при перерахуванні засобів на проведення техогляду. Таким чином, у бухгалтерському обліку кошти, сплачені за проведення техогляду, також відносяться до витрат підприємства.

Витрати на проведення техогляду доцільно враховувати на рахунок 92 “Адміністративні витрати”, на який відноситься і податок з власників транспортних засобів. Отже, оплата за проведення техогляду буде відобразатися такою кореспонденцією рахунків: Д-т 92 – К-т 68.

Протягом звітного року підприємства — власники автотранспортних засобів щокварталу до 15 числа місяця, що настає за

звітним кварталом, сплачують до бюджету податок з власників транспортних засобів, розрахований виходячи з даних про кількість транспортних засобів (при цьому враховується об'єм циліндрів і потужність двигуна для кожного автотранспортного засобу) за станом на 1 січня звітного року, а також з урахуванням автотранспортних засобів, що надійшли на підприємство протягом звітного року.

У разі, якщо протягом звітного року автотранспортний засіб вибуває, то згідно з вимогами ст. 6 Закону про податок з власників автотранспорту перерахунок розміру податку у зв'язку з переєстрацією транспортних засобів не проводиться. Водночас при зміні власника, починаючи з кварталу, що настає за кварталом вибуття (продажу) транспортного засобу, податок повинен сплачувати новий власник. Але слід підкреслити, що це питання є досить спірним, і, на думку податкових органів, яка виражена в листі ДПАУ від 06.05.2000 № 6278/7/17-0317, продавши автотранспортний засіб, підприємство — колишній власник, продовжує сплачувати податок з власників транспортних засобів.

Слід зауважити, що підприємства — власники транспортних засобів не сплачують податок у разі викрадення транспортного засобу, факт якого підтверджений відповідними документами органом, що порушив кримінальну справу.

У податковому обліку щоквартально нарахована до сплати сума податку з власників транспортних засобів буде збільшувати валові витрати звітного періоду. У бухгалтерському обліку нараховані суми податку будуть відображатися на підставі п. 18 П(С)БО-16 за дебетом рахунка 92 “Адміністративні витрати” і за кредитом рахунка 641 “Розрахунки за податками”.

За виробничої необхідності з метою підвищення достовірності обліку і отримання реальних даних про собівартість продукції, витрати того або іншого виду діяльності чи структурного підрозділу підприємства податок з власників транспортних засобів може відображатися і на інших витратних рахунках підприємства, наприклад на рахунку 93 “Витрати на збут”, якщо транспортний засіб використовується виключно для забезпечення процесу продажу товарів.

Розглядаючи питання податку з власників транспортних засобів, доцільно підкреслити, що у разі оперативної оренди автотранспортного засобу у фізичної особи сума податку з власників

транспортних засобів за домовленістю сторін може бути сплачена підприємством-орендарем. Щодо включення вказаних сум до складу валових витрат зауважимо, що річний розрахунок суми податку з власників транспортних засобів складається на підставі даних бухгалтерського звіту (балансу), а орендований транспортний засіб буде враховуватися не в балансі, а на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”, таким чином, вони не попадуть до задекларованої суми річного податку з власників транспортних засобів.

3.8. Особливості порядку нарахування і сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища

Збір за забруднення навколишнього середовища розраховується і сплачується на підставі Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього середовища і стягнення цього збору, затвердженого Постановою КМ України від 01.03.99 № 303 та Інструкції “Про порядок обчислення і сплати збору за забруднення навколишнього середовища”, затвердженої наказом Міністерства охорони навколишнього середовища і ядерної безпеки України ДПАУ від 19.07.99 № 162/379. Платниками збору є:

- суб’єкти підприємницької діяльності всіх форм власності, їх об’єднання, філії, інші відокремлені підрозділи. Якщо до складу підприємства включаються відокремлені підрозділи, які не мають банківського рахунка, не ведуть бухгалтерського обліку, не складають окремого балансу, то збір за забруднення ними навколишнього середовища сплачує підприємство. Тобто “самостійні” філії звітують і сплачують збір самі, а за “несамостійні” філії звітує і платить головне підприємство;
- громадські підприємства та організації;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи в Україні;
- громадяни, які здійснюють на території України забруднення природного середовища і розміщення відходів.

Об’єктом нарахування збору для автотранспорту є обсяг фактично використаних видів пального, в результаті спалення якого утворюються шкідливі речовини. При цьому ліміти викидів для пересувних джерел забруднення не встановлюються.

Розрахунок суми збору до сплати здійснюється платниками самостійно щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року, виходячи з фактично використаного пального та його виду, на підставі нормативів збору і коригувальних коефіцієнтів, що враховують чисельність жителів населеного пункту і народногосподарське значення населеного пункту.

При розрахунку суми збору використовується така одиниця вимірювання, як тонна. Зауважимо, що механізм переведення літрів у тонни базується на використанні показника густини конкретного виду бензину. Як правило, інформацію про коефіцієнти перерахунку підприємство може отримати на автозаправних станціях (АЗС), де було придбано пальне.

Щодо строків подання звітності і сплати збору зазначимо, що згідно з Інструкцією № 162/379 звітність наростаючим підсумком за I квартал, півріччя і 9 місяців подається в ДПІ до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом. Звітність за рік подається до 15 лютого року, що настає за звітним. Сплата збору за квартал, півріччя і дев'ять місяців проводиться до 20 числа місяця, що настає за звітним періодом, а за рік збір сплачується до 20 лютого року, що настає за звітним.

Проте у зв'язку з набранням чинності з 01.04.01 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" від 21.12.2000 № 2181-III, на думку органів податкової служби, строк подання звітності становитиме 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, і 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року. Але слід зауважити, що зазначеним Законом не були внесені зміни і доповнення до нормативних документів, що регламентують порядок подання звітності щодо збору.

Сплата збору здійснюється двома платіжними дорученнями: 30 % від загальної суми надсилається до Державного фонду охорони навколишнього середовища в складі державного бюджету, 70 % — до місцевих фондів навколишнього середовища.

Приклад. Протягом I кварталу 2001 р. підприємством було витрачено бензину неетилованого 500 кг і дизельного палива 1800 кг. Підприємство зареєстроване і розташоване в м. Києві. Є такі вихідні дані:

- норматив збору за дизельне паливо становить 3 грн/т;

- норматив збору за бензин — 3 грн/т;
- коефіцієнт, що встановлюється залежно від кількості жителів, — 1,8;
- коефіцієнт, що встановлюється залежно від народногосподарського значення населеного пункту, — 1,25.

При розрахунку суми збору використовують таку формулу

$$\Pi_{\text{вп}} = \sum M_i \times H_{\text{бі}} \times K_{\text{нас}} \times K_{\text{ф}}, \quad (3.7)$$

де $\Pi_{\text{вп}}$ — сума збору;

$\sum M_i$ — кількість використаного палива у тоннах;

$H_{\text{бі}}$ — норматив збору i -го виду палива (грн./т);

$K_{\text{нас}}$ — коефіцієнт чисельності населення;

$K_{\text{ф}}$ — народногосподарський коефіцієнт.

Таким чином:

$$\Pi_{\text{вп}} = ((0,5 \times 3) + (1,8 \times 3)) \times 1,8 \times 1,25 = 15,53 \text{ (грн.)}$$

Кореспонденція рахунків з відображення нарахування збору показано в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Кореспонденція рахунків з відображення нарахування збору

№ п/п	Зміст запису	Кореспонденція рахунків		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відображається нарахування збору до сплати	92	641	15,53
2	Відображається сплата нарахованого збору	641	311	15,53

3.9. Особливості обліку витрат, пов'язаних із забезпеченням місць для стоянки і зберігання автотранспорту

Підприємства, які мають до 15 автотранспортних засобів, несуть витрати, пов'язані із забезпеченням місць для стоянки і зберігання таких засобів. При цьому слід враховувати, що коли

місця зберігання і стоянки, призначені для легкового автомобіля, який використовується для власних адміністративно-господарських потреб, то згідно з пп. 5.4.10 Закону “Про прибуток” такі витрати не будуть включатися до складу валових витрат звітного періоду. У разі понесення витрат на стоянку і зберігання вантажних автомобілів, інших автотранспортних засобів, а також легкових автомобілів, які використовуються для надання транспортних послуг стороннім організаціям, такі витрати будуть включатися до складу валових.

Згадані витрати можуть бути понесені, наприклад, у вигляді орендної плати, або щомісячних платежів за місце на стоянці (такі суми будуть збільшувати витрати звітного періоду в міру їх понесення), або у вигляді витрат на будівництво гаража (в такому випадку об’єкт для нарахування податку на прибуток буде зменшуватися шляхом амортизації основного засобу).

Суб’єкти господарської діяльності, які мають більше як 15 транспортних засобів, розміщених в одному населеному пункті, згідно з Правилами № 1388 повинні створити автогосподарство. Витрати на створення автогосподарства складатимуться з дозвільних, реєстраційних витрат, витрат на будівництво споруд, на придбання необхідних матеріальних цінностей, на оплату праці працівників, яких наймають, тощо. При наданні транспортних послуг автотранспортом, для утримання якого організовується автогосподарство, згадані витрати у відповідні звітні періоди будуть включатися до валових витрат у податковому обліку і до собівартості послуг у бухгалтерському обліку.

Розглядаючи питання нарахування амортизації на автотранспортні засоби, слід зауважити, що із введенням національних стандартів бухгалтерського обліку підприємство отримало право самостійного вибору методу нарахування амортизації. Більше того, на кожний об’єкт автотранспортного засобу може встановлюватися свій метод нарахування залежно від характеру експлуатації такого засобу на підприємстві (табл. 3.10).

Наприклад, при використанні легкового автомобіля як таксі підприємство може визнати найбільш доцільним у бухгалтерському обліку проводити нарахування амортизації за виробничим методом. Суть цього методу полягає в тому, що об’єкт основних засобів зношується пропорційно інтенсивності спрацювання автомобіля.

**Основні характеристики параметрів процесу
нарахування зносу на автотранспортні засоби
в податковому і бухгалтерському обліку**

Параметр амортизаційного процесу	Бухгалтерський облік	Податковий облік
1	2	3
Метод нарахування амортизації	За допомогою таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого, податкового	Виходячи із 10 % за звітний квартал від балансової вартості групи на початок звітного кварталу
Об'єкт нарахування амортизації	Первісна вартість об'єкта основних засобів	Залишкова вартість другої групи
Початок нарахування амортизації при надходженні об'єкта основних засобів	Місяць, що настає за місяцем введення в експлуатацію основного засобу	Квартал, що настає за кварталом введення в експлуатацію основного засобу (для невиробничих основних засобів — щомісяця)
Закінчення нарахування амортизації при вибутті об'єкта основних засобів	Місяць, що настає за місяцем, в якому автотранспортний засіб вибув	Квартал, що настає за кварталом, в якому автотранспортний засіб вибув
Нарахування амортизації під час проведення капітального ремонту	Проводиться	Проводиться
Строк нарахування амортизації	До досягнення залишкової вартості автотранспортного засобу нульового значення (ліквідаційної вартості)	До досягнення балансової вартості другої групи нульового значення
Нарахування амортизації під час удосконалення автотранспорту	Не проводиться	Проводиться

Продовження табл. 3.10

1	2	3
Зміна об'єкта нарахування амортизації при продажу автотранспорту	Об'єкт нарахування перестає існувати	Зменшується на продажну вартість об'єкта (без ПДВ)
Зміна об'єкта нарахування амортизації при вибутті автотранспорту у зв'язку з ліквідацією	Об'єкт нарахування перестає існувати	Не змінюється
Зміна об'єкта нарахування амортизації при проведенні ремонту	Не змінюється	Збільшується на суму ремонту, яка перевищує 5 % балансової вартості всіх основних засобів на початок звітного року
Зміна об'єкта нарахування амортизації при проведенні удосконалення автотранспортного засобу	Збільшується на вартість удосконалення	Збільшується на суму ремонту, яка перевищує 5 % балансової вартості всіх основних засобів на початок звітного року
Необхідність нарахування амортизації на автотранспортні засоби, при придбанні яких підприємство не несло прямих витрат	Амортизація нараховується на загальних підставах	Амортизація не нараховується (за винятком транспортних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства)
Необхідність нарахування амортизації на автотранспортні засоби, які з точки зору податкового обліку є невірними	Амортизація нараховується на загальних підставах з включенням до витрат звітного періоду	Амортизація не нараховується, а нараховується знос без включення до складу валових витрат звітного періоду
Об'єкт нарахування амортизації на автотранспортні засоби, придбані в офшорних зонах	Амортизація нараховується на загальних підставах	Об'єктом нарахування амортизації є 85 % від суми витрат, понесених підприємством у зв'язку з придбанням автотранспортного засобу
Зміна об'єкта для нарахування амортизації при проведенні переоцінки автотранспортного засобу (згідно з П(С)БО-7)	Об'єкт для нарахування зміниться на суму переоцінки залишкової вартості автотранспортного засобу	Не зміниться

1	2	3
Зміна об'єкта для нарахування амортизації при проведенні індексації автотранспортного засобу (згідно із Законом “Про прибуток”)	Не зміниться	Збільшиться на суму капітального доходу (різниця між балансовою вартістю групи на початок року до проведення індексації і цією ж величиною, але до проведення переоцінки)

У бухгалтерському обліку сума нарахованої амортизації буде відображатися за дебетом рахунків обліку витрат (23, 91, 92...) і за кредитом рахунка 131 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

3.10. Формування собівартості перевезень

Для накопичення та структуризації витрат при здійсненні перевезень використовують Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті.

Рекомендації можуть застосовуватись для цілей планування, ведення обліку і калькулювання собівартості перевезень вантажів і пасажирів, робіт і послуг, пов'язаних з транспортним процесом, як на транспортних підприємствах, так і на інших підприємствах, що виконують зазначені роботи (послуги), незалежно від форм власності і підпорядкування, але з урахуванням технологічних та організаційних особливостей кожного підприємства.

Конкретний перелік і склад статей калькулювання собівартості перевезень визначається підприємством.

У структурних підрозділах транспортних підприємств, що виділені в окремі виробничі одиниці, які належать до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство та ін.), застосовуються типові положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відповідних галузей.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) — це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу переве-

зень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.

Витрати на здійснення перевезень (робіт, послуг) характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) на дані цілі.

Витрати на перевезення (роботи, послуги) включають у собівартість того звітного періоду, в якому вони виникли, незалежно від дати сплати грошових коштів. Непродуктивні витрати і втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виникли.

Витрати в іноземній валюті на виконання перевезень (робіт, послуг) відносяться на собівартість у гривнях згідно з офіційним курсом Національного банку України, що діє на дату здійснення витрат.

Калькулювання собівартості — це визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) з окремих видів витрат. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці робіт (послуг), всього їх обсягу, собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами і в цілому по підприємству.

Планування собівартості перевезень (робіт, послуг) є складовою плану економічного та соціального розвитку транспортних підприємств, які розробляються ними самостійно на підставі показників планового обсягу перевезень вантажів і пасажирів, інших робіт і послуг, продуктивності праці, фонду її оплати тощо, і являє собою систему техніко-економічних розрахунків, які визначають величину витрат на здійснення перевезень (робіт, послуг).

Метою обліку витрат і визначення собівартості перевезень (робіт, послуг) є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат на їх виконання, обчислення фактичної собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг), здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Дані обліку витрат використовуються для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств та їх структурних підрозділів, визначення фактичної ефективності проведених організаційно-технічних заходів, виявлення резервів скорочення витрат, виконання аналітичних розрахунків.

При здійсненні планування, обліку та калькулювання собівартості повинно бути забезпечене повне зіставлення планових і звітних даних щодо складу класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, методів розподілу витрат між об'єктами калькулювання та плановими (звітними) періодами.

Класифікація витрат

З метою правильної організації планування, обліку, калькулювання та аналізу собівартості перевезень витрати на перевезення (роботи, послуги) класифікуються за різними ознаками.

За місцем виникнення витрати на перевезення (роботи, послуги) групуються в розрізі відокремлених структурних підрозділів транспортних підприємств.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне і обслуговуюче (невиробниче) господарство.

До основного виробництва належать відокремлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо здійснюють перевезення, виконують роботи та послуги, що належать до основного виду діяльності: перевезення вантажів, пасажирів, транспортно-експедиційні послуги для підприємств, організацій та населення; навантажувально-розвантажувальні роботи; такелажні роботи, експлуатація складів, перевалочних пунктів, вантажних станцій, контейнерів, інші роботи та послуги.

Допоміжне виробництво призначене для обслуговування підрозділів основного виробництва: виконання робіт по технічному обслуговуванню, ремонту рухомого складу, інших основних засобів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту транспортних засобів та устаткування, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, дільниці, майстерні, енергетичні, експериментальні та інші підрозділи.

До невиробничого господарства належать: житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства, науково-дослідні, оздоровчі, спортивні та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у здійсненні та забезпеченні перевезень.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та статтями калькуляції.

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат. Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів.

Групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства.

За способами віднесення на собівартість перевезень витрати поділяються на прямі та непрямі.

До прямих витрат належать витрати, які можуть бути безпосередньо включені до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг).

До непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не пов'язані із виконанням транспортних робіт, послуг. До таких витрат належать загальновиробничі витрати, які включають витрати з управління та обслуговування виробничим процесом.

За ступенем впливу обсягів перевезень (робіт, послуг) на рівень витрат, витрати поділяються на змінні і постійні.

До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом із зміною обсягів перевезень (робіт, послуг). Зокрема, витрати на пально-мастильні матеріали, електроенергію, запасні частини і комплектуючі, оплату праці працівників, зайнятих на перевезеннях, відрахування на соціальні заходи тощо.

Постійні витрати — це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням або зменшенням обсягів перевезень (робіт, послуг) істотно не змінюється.

До них належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням діяльністю виробничих підрозділів та витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

За складом витрати поділяються на одноелементні, тобто економічно однорідні, та комплексні, які складаються з кількох елементів.

За звітними періодами витрати на перевезення (роботи, послуги) поділяються на поточні, витрати майбутніх періодів та минулих періодів.

За доцільністю витрати поділяються на продуктивні, непродуктивні та надзвичайні. Непродуктивними витратами вважа-

ються витрати, що виникли як наслідок недостатньої організації виробництва і управління, відхилень від технологічних норм, псування матеріальних цінностей.

До витрат від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, від техногенних катастроф та аварій та ін.) належать як втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням і ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Групування операційних витрат за економічними елементами

Витрати звичайної діяльності підприємства складаються з витрат операційної діяльності, фінансових витрат (витрат на проценти): за користування отриманими кредитами, за випущеними облигаціями, за фінансовою орендою та інших витрат звичайної діяльності, які не пов'язані безпосередньо з перевезеннями.

Витрати операційної діяльності підприємства складаються з виробничої собівартості перевезень, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Витрати операційної діяльності підприємств транспорту відповідно до їх економічного змісту групуються за такими елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів і нематеріальних активів;
- інші операційні витрати.

До елемента “Матеріальні витрати” належать:

1) витрати придбаних у сторонніх організацій або виготовлених власними силами пального, запасних частин і комплектуючих виробів, мастил, матеріалів, шин, енергії, палива, інших виробничих запасів, які використані на:

- виконання перевезень (робіт, послуг);
- забезпечення технологічного процесу перевезень (робіт, послуг), їх якості та надійності;
- проведення всіх видів ремонту, технічного огляду і обслуговування, реконструкції, модернізації основних фондів (рухомого

складу, його агрегатів і вузлів, будівель, споруд тощо), у тому числі отриманих за договорами лізингу (оренди);

- забезпечення робіт, пов'язаних з дотриманням правил безпеки праці та руху, протипожежної і сторожової охорони, санітарно-гігієнічних, природоохоронних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за процесом виробництва;
- забезпечення роботи апарату управління підприємства та його структурних підрозділів, включаючи транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням виробництвом, а також технічних засобів управління: обчислювальної техніки, засобів зв'язку, сигналізації тощо, які знаходяться на балансі підприємства;
- утримання та експлуатацію приміщень і території підприємства, утримання законсервованих основних фондів;
- винахідництво і раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю підприємства, освоєння в експлуатації нових типів і моделей транспортних засобів та видів перевезень (робіт, послуг);
- забезпечення робіт, пов'язаних з професійною підготовкою, перепідготовкою та підтриманням професійної майстерності працівників підприємства за профілем його діяльності безпосередньо на підприємстві (здійснення навчально-тренувальних польотів, утримання тренажерних центрів тощо);

2) собівартість малоцінних і швидкозношуваних предметів (спеціального одягу, взуття, форменого одягу, що необхідні для виконання професійних обов'язків, інструменту, пристроїв, інвентарю, приладів, лабораторного обладнання, миючих засобів тощо), які не належать до основних засобів, вартість придбання продуктів спеціального харчування (включаючи соки і сухе вино) у випадках, передбачених законодавством;

3) витрати, пов'язані з використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку корисних копалин, рекультивацію земель, плата за деревину, продану на пні, та за воду, що вибирається з водогосподарських систем, а також платежі за використання інших природних ресурсів;

4) втрати від нестачі матеріальних цінностей в межах норм природного убутку.

Витрати на проведення поточного ремонту основних фондів та інших робіт власними силами, власне виробництво електричної та інших видів енергій, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включається до відповідних елементів затрат.

Витрати, пов'язані з доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортними засобами і персоналом підприємства, включаються до відповідних елементів витрат.

До елемента “Витрати на оплату праці” належать пов'язані з веденням господарської діяльності витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими підприємством, включаючи будь-які виплати у грошовій або натуральній формі.

Основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), годинних розрахункових ставок, кілометрових та інших відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата — це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій:

1) виплати, передбачені законодавством про працю за невідпрацьований на виробництві час:

- оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку. Якщо на підприємстві створюється резерв для оплати відпусток, то до витрат виробництва включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву;
- оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумованому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством;

- оплата спеціальних перерв у роботі у випадках, передбачених законодавством (оплата перерв працюючим матерям для годування дитини і оплата часу, пов'язаного з проходженням обов'язкових медичних оглядів; оплата пільгового часу працюючим підліткам, яким не виповнилось 18 років);
 - оплата працівникам-донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку;
 - оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються у робочий час відповідно до законодавства;
 - доплата за роботу у вихідні і святкові дні та в понадурочний час;
 - оплата за час вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;
 - виплати вихідної допомоги, що передбачені чинним законодавством;
 - інші виплати за невідпрацьований на виробництві час, які передбачені законодавством;
- 2) виплати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів:
- виплати працівникам підприємств заробітної плати за основним місцем роботи за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
 - оплата навчальних відпусток, наданих відповідно до законодавства працівникам підприємств, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, заочній аспірантурі, у вечірніх і заочних загальноосвітніх школах; оплата праці кваліфікованих працівників, керівників і спеціалістів підприємства, залучених без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, керівництва виробничою практикою студентів і навчання учнів загальноосвітніх шкіл;
 - оплата праці студентів вищих навчальних закладів і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів, які проходять виробничу практику на підприємстві, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, залучених на тимчасову роботу до посильної праці на період канікул;

- витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника першого розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням);

3) оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємств, за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу проводяться безпосередньо цим підприємством. Розмір коштів, спрямованих на оплату праці цих працівників, визначається виходячи з кошторису на виконання робіт (послуг) за договором і платіжних документів.

4) передбачені законодавством доплати до тарифних ставок і посадових окладів, пов'язані з організацією праці:

- доплата не звільненим від основної роботи бригадирам з числа робітників за керівництво бригадою;
- доплата працівникам за роботу в багатозмінному режимі та за роботу в нічний час;

5) надбавки та доплати до тарифних ставок у розмірах, передбачених законодавством, і виплати, що мають компенсуючий характер, а саме:

- доплата працівникам за шкідливі умови праці (за роботу у важких, шкідливих умовах);
- плата працівникам за роботу у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час за розцінками, встановленими законодавчими актами;
- винагорода працівникам за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), передбачені законодавством;
- доплата працівникам за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;
- надбавки за класність водіям автомобілів, робітникам локомотивних бригад;
- доплата за клас кваліфікації льотно-інструкторському та льотному складу екіпажів;
- надбавка за знання та використання в роботі іноземної мови;
- персональні надбавки;

- надбавки керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань на термін їх виконання;
- доплата працівникам до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;
- виплати за районними коефіцієнтами, коефіцієнтами за роботою в безводних місцевостях, у високогірних районах та за іншими встановленими законодавством коефіцієнтами, що враховують особливості транспорту;
- інші передбачені законодавством надбавки, доплати і виплати, що мають компенсуючий характер;

б) передбачені законодавством виплати, що включаються у фактичну собівартість, але не плануються:

- виплата різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших організацій із збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заступництва;
- виплати, пов'язані з індексацією зарплати в межах, передбачених чинним законодавством;
- плата за час вимушеного прогулу (простою) або за виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;
- витрати на оплату праці членам екіпажу морських суден, що призначені на конкретне судно, за час чекання підходу цього судна в порт, де можлива їх посадка;
- оплата утримання плавскладу, який перебуває в резерві;
- суми відшкодування втраченого заробітку внаслідок тимчасової втрати непрацездатності до фактичного заробітку у випадках, коли працівник продовжує працювати на підприємстві;

7) премії працівникам підприємств за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, за сприяння винахідництву і раціоналізації, за створення, освоєння та впровадження нової техніки, авторські винагороди, винагороди за підсумками роботи за рік, одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань), тощо;

8) вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг), 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 та інших миючих засобів, знезаражуючих засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у разі неவிдачі їх адміністрацією);

9) витрати (у випадках, передбачених законодавством) на оплату безкоштовно наданих працівникам підприємства житла, комунальних послуг, продуктів харчування тощо або суми грошових компенсацій за їх ненадання;

10) суми наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам.

До елемента “Відрахування на соціальні заходи” належать:

1) збір на державне (обов’язкове) соціальне страхування, включаючи збір на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

2) відрахування на державне (обов’язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду України), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування;

3) інші обов’язкові збори і відрахування на соціальні заходи, що визначені законодавством.

Відрахування на обов’язкове соціальне страхування, обов’язкове пенсійне страхування здійснюються за встановленими законодавством нормами та порядком.

Відрахування на додаткове пенсійне страхування, обов’язкове медичне страхування та інші обов’язкові збори і відрахування на соціальні заходи належать до собівартості виконаних перевезень (робіт, послуг) згідно з порядком, визначеним законодавством.

До елемента “Амортизація основних фондів і нематеріальних активів” належать суми амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими чинним законодавством.

Розрахунок амортизації основних фондів та нематеріальних активів і віднесення їх на витрати виробництва здійснюються згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

До елемента “Інші операційні витрати” належать витрати, які включаються у собівартість перевезень і не враховані в попередніх елементах витрат, а саме:

1) сума сплаченої орендної (лізингової) плати за користування наданими в оперативну та фінансову оренду (лізинг) основними фондами;

2) витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалу, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом;

3) оплата послуг сторонніх підприємств і організацій:

- за протипожежну і сторожову (включаючи воєнізовану) охорону;
- за використання і/або обслуговування технічних засобів управління (обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації);
- щодо управління виробництвом, якщо штатним розкладом підприємства не передбачено відповідні функціональні служби;
- консультативного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності підприємства, зберіганням та реалізацією продукції, а також передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок;
- пов'язаних з освоєнням в експлуатації нових типів транспортних засобів та видів перевезень (робіт, послуг);
- за приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;

4) оплата робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами та організаціями або структурними підрозділами цього підприємства, що не належать до основного виду його діяльності (поточний ремонт рухомого складу та інших основних виробничих фондів, проведення випробувань з метою визначення якості паливно-мастильних матеріалів тощо);

5) суми податків, зборів та інших передбачених законодавством платежів;

6) платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє середовище, розміщення відходів та інші види шкідливого впливу у межах ліміту;

7) витрати зі страхування майна підприємства (у тому числі транспортних засобів за межами України), цивільної відпові-

дальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних фондів підприємств, кредитних та інших комерційних ризиків підприємства;

8) витрати, пов'язані з реалізацією перевезень (робіт, послуг):

- оплата послуг транспортно-експедиційних, страхових і посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до вартості перевезень (робіт, послуг);
- витрати на виготовлення розкладів руху пасажирських транспортних засобів, проїзних квитків, інструкцій, правил та іншої службової документації;
- витрати на декларування транспортних засобів і вантажів, оформлення провізних документів, іноземних паспортів, віз та інших дозволів, пов'язаних із здійсненням закордонних перевезень;
- витрати за користування системами бронювання та резервування перевезень;
- витрати на обладнання міських ліній та ліній міжміських пасажирських і вантажних перевезень світловими табло, таблицями розкладу руху і вартості перевезень, іншими спеціальними знаками;
- витрати за користування автомобільними дорогами, поромами, автомобільними стоянками;
- витрати на обслуговування пасажирів, у тому числі санітарно-гігієнічні засоби, посуд, харчування, якщо вони включені в ціну квитка;

9) вартість харчового забезпечення членів екіпажів суден портового і службово-допоміжного флоту, льотного складу повітряних суден при виконанні польотів, працівників воєнізованої пожежної охорони на залізничному транспорті згідно з встановленими нормами;

10) оплата судових, аеропортових та інших зборів при здійсненні перевезень;

11) витрати на перешвартовку та шлюзування, очистку танкерів, вартість баласту, оплата послуг криголамів, буксирів і катерів;

12) витрати в іноземних портах, що пов'язані з достроковим виконанням вантажних операцій (диспач);

13) резерв майбутніх видатків транспортних суден після закінчених рейсів;

14) витрати на проведення передпродажних і рекламних заходів:

- розробка і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок, сувенірів чи зразків товарів, що передаються клієнтам або посередницьким організаціям безоплатно, безкоштовно виконаних перевезень, оформлення вітрин, виставок тощо);
- реклама в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на світлову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу;
- придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрація рекламних кіно-, відео- і діафільмів;
- зберігання та експедиювання рекламних матеріалів;
- виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентарю);
- проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства;

15) витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями у передбачених законодавством розмірах;

16) придбання довідників, технічних паспортів та інших документів експлуатаційної, технічної та виробничої діяльності;

17) витрати на службові відрядження працівників у межах норм, передбачених законодавством, з урахуванням особливостей відряджень членів екіпажів суден, морських (річкових) і повітряних суден, що здійснюють діяльність за межами повітряного або митного кордону чи територіального моря (вод) України;

18) витрати на харчування (замість добових) для членів екіпажів суден, морських (річкових) і повітряних суден, що здійснюють діяльність за межами повітряного або митного кордону чи територіального моря (вод) України;

19) витрати на утримання представництв, а також працівників за кордоном, де представництва не створені;

20) додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження підприємства або пункту збору до місця роботи і назад та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і назад, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, в тому числі дільнично-колійних будівель, вагонів, які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;

21) витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування або в час, коли він не працює, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами;

22) витрати на перевезення працівників-інвалідів I і II групи до місця роботи і назад незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування;

23) витрати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням трудових обов'язків, а також заподіяної пасажиром та іншим користувачам транспорту;

24) допомога пасажирам при втраті працездатності, що надається на підставі рішень суду;

25) витрати на операції із скляною тарою та одноразовим посудом;

26) надбавки до тарифних ставок і посадових окладів працівникам транспорту, робота яких проходить у дорозі або має роз'їзний характер, за кожен добу з моменту виїзду до моменту повернення на підприємство, в тому числі в іноземній валюті замість добових при здійсненні перевезень за межами України;

27) витрати на забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки відповідно до вимог чинного законодавства;

28) витрати з підтримки професійних навичок (у тому числі за межами України) працівників, які здійснюють експлуатацію рухомого складу (в тому числі на тренування працівників льотного складу в аеродромних умовах і на тренажерному обладнанні);

29) витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, з урахуванням витрат на оплату випускникам

денного відділення вищих, середніх спеціальних і профтехучилищ вартості проїзду до місця роботи, а також оплачуваної відпустки, яка надається їм перед початком роботи;

30) витрати на утримання приміщень, засобів зв'язку та інших, що надаються безоплатно органам державної служби у встановленому порядку;

31) оплата вартості ліцензій, сертифікатів та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності підприємства, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, витрати на придбання ліцензій, надання державних послуг з медичної сертифікації авіаційного персоналу та інших спеціальних дозволів на право надання транспортних послуг;

32) витрати на оприлюднення річного звіту;

33) витрати, пов'язані з виплатою дивідендів учасникам і засновникам підприємства (оплата повідомлень у засобах масової інформації, придбання конвертів, послуги зв'язку);

34) витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з емісією цінних паперів;

35) витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників підприємств в українських закладах освіти, відповідно до чинного законодавства;

36) витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства, у тому числі з питань законодавства, і передплату спеціалізованих періодичних видань, а також на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням підприємства;

37) витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури:

- дитячих ясел або садків, дитячих таборів відпочинку;
- закладів середньої та середньої професійно-технічної освіти і закладів підвищення кваліфікації працівників підприємства;
- дитячих музичних і художніх шкіл, шкіл мистецтв;
- закладів охорони здоров'я, пунктів безоплатного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам підприємства;

- спортивних залів і майданчиків, що використовуються безоплатно для фізичного оздоровлення та психологічного відновлення працівників підприємств, клубів і будинків культури (крім будинків відпочинку, туристичних баз та інших подібних закладів);
- приміщень, що використовуються підприємством для організації харчування його працівників;
- багатоквартирного житлового фонду, включаючи гуртожитки, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства, щодо яких підприємством прийнято документально оформлене рішення про передачу на баланс місцевих рад.

Витрати на утримання і експлуатацію зазначених об'єктів соціальної інфраструктури включаються до складу витрат на перевезення (роботи, послуги), якщо ці об'єкти не надають платних послуг та не займаються іншою комерційною діяльністю.

Витрати, перелічені у цьому пункті, які мають комплексний характер, розподіляються між відповідними елементами затрат:

38) витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у власності, витрати із самостійного зберігання, переробки, захоронення та ліквідації відходів;

39) витрати на цивільну оборону, утримання військово-мобілізаційних відділів;

40) витрати на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством;

41) відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління підприємства;

42) операційні курсові витрати (втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінка активів, суми фінансових санкцій тощо);

43) матеріальна допомога (оздоровчі, екологічні та інші виплати).

Групування витрат за статтями калькуляції

До виробничої собівартості перевезень включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;

- інші прями витрати;
- загальновиробничі витрати.

До наведеної типової номенклатури статей калькуляції можуть вноситись зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру і рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Зокрема, для підприємств-перевізників авіаційного транспорту цей перелік доповнюється статтею “аеропортові витрати”, для підприємств автомобільного транспорту — статтею “автомобільні шини”, для підприємств морського та річкового транспорту — статтею “стивідорні витрати”.

До статті калькуляції “Прямі матеріальні витрати” включається вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів (включаючи транспортно-заготівельні витрати), що використані як безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), так і на технологічні операції в процесі підготовки рухомого складу до експлуатації, а також витрати паливно-мастильних матеріалів на допоміжно-службовий, навчально-тренувальний та невірбовничий нальоти годин.

До статті калькуляції “Прямі витрати на оплату праці” включаються всі витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими на підприємствах системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які належать до елементу “Витрати на оплату праці”.

До статті калькуляції “Інші прями витрати” включаються:

- відрахування від витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих здійсненням перевезень (робіт, послуг): на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування у передбачених законодавством випадках, інші обов'язкові збори і відрахування на соціальні заходи, що визначені законодавством;

- нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими чинним законодавством України та П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, суми амортизаційних відрахувань від вартості рухомого складу флоту, автотомобільного транспорту і літако-вертольотного парку;
- витрати на всі види ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування рухомого складу, що безпосередньо бере участь у перевезеннях, пов’язані з поліпшенням рухомого складу і/або забезпеченням відповідності його технічного стану вимогам безпеки руху та іншим експлуатаційним вимогам:
 - вартість запасних частин, приладів, обладнання, пального і матеріалів, що витрачаються для виконання ремонту власними підрозділами;
 - вартість ремонтних робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами і організаціями;
 - витрати на оплату праці і відповідні відрахування від неї працівників, які виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів;
 - вартість інструментів, виданих для поновлення їх запасу на транспортних засобах;
 - вартість матеріалів, що витрачаються на утримання законсервованих транспортних засобів, витрати на їх консервацію і розконсервацію;
 - витрати на страхування транспортних засобів у разі їх ремонту за кордоном;
 - вартість робіт по доводці на повітряному транспорті, викликаних установленням нових типів (моделей) обладнання, приладів та апаратури;
 - вартість матеріалів, що використовуються для ремонту, монтажу та дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів.

До статті калькуляції “Загальновиробничі витрати” включаються витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу, які не передбачені в попередніх статтях:

- витрати на утримання апарату управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління виробничих структурних підрозділів підприємства, технічне та інформаційне забезпечення управління виробництвом тощо);

- амортизація основних засобів і нематеріальних активів загально-виробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, капітальний та поточний ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів, обладнання загально-виробничого призначення, в тому числі утримання резервного рухомого складу;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості робіт, послуг, підвищенням їх надійності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на утримання виробничих будівель, споруд і приміщень (опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення тощо);
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці, в тому числі за невідпрацьований, але оплачений час на виробництві, відрахування на соціальні заходи, обов'язкове страхування загально-виробничого персоналу, сума пільг у зв'язку з продажем форменого одягу виробничого персоналу за зниженими цінами, витрати на відрядження та на переміщення виробничого персоналу, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю робіт, послуг, утримання воєнізованої, пожежної та сторожової охорони);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки, виробничу санітарію та охорону навколишнього середовища;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, що включаються до собівартості виробництва;
- інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв, витрати, зумовлені аваріями та катастрофами, порушеннями правил технічної експлуатації транспорту, нестачі в межах норм природного убутку тощо).

До статті калькуляції “Автомобільні шини” включаються всі витрати, пов'язані з експлуатацією автомобільних шин:

- витрати, пов'язані із заміною та встановленням автомобільних шин на колеса;

- транспортно-заготівельні витрати і націнки підприємств-постачальників у частині, що припадає на вартість автомобільних шин, виданих зі складу в поточному місяці;
 - витрати, пов'язані з ремонтом автомобільних шин.
- До статті калькуляції “Навігаційні витрати” включаються витрати, безпосередньо пов'язані з експлуатацією морського та річкового флоту, на:

- утримання екіпажу, пасажирів і суден у процесі перевезень (послуги криголамів, буксирів і катерів, доставка продовольства та білизни на судна і з них в порт приписки, ремонт і прання спецодягу та суднової білизни, витрати на дезінфекцію, дератизацію, дегазацію, придбання та доставка прісної води, вартість баласту, його навантаження та розвантаження, чистка танкерів, перешвартовка та шлюзування суден, заміна недоторканного шлюпочного штормового запасу продуктів, витрати на придбання морських карт, лоцій, довідників, навігаційних інструментів, матеріально-технічне забезпечення обслуговування пасажирів, передбачене вартістю проїзду, представницькі витрати капітана, а також інші витрати капітана або за його дорученням інших осіб командного складу для службових цілей в закордонному плаванні в межах установленого ліміту, витрати на прокат кіно- та відеофільмів для екіпажу транспортного судна в закордонному плаванні та інші культурні потреби, в тому числі у закордонних портах, утримання членів екіпажів у лікарнях у закордонних портах, виплата інвалюти замість добових, вартість харчового забезпечення членів екіпажів, витрати на оплату послуг нотаріальних контор у разі складання морських протоколів, витрати на поштово-телеграфні, супутникові та інші послуги зв'язку);
- судові та портові збори в морських і річкових портах, у тому числі іноземних (адміністративний, буксирний, вантажний, доковий, каналний, корабельний, карантинний, консульський, лоцманський, маяковий, понтонний, причальний, протипожежний, санітарний, сигнальний, митний, швартовий, якірний);
- агентування;
- страхування суден, вантажів, фрахтів, ризиків;
- інші навігаційні витрати.

До статті калькуляції “Стивідорні витрати” включаються витрати, пов'язані із завантаженням і розвантаженням суден у

випадках, коли за умовами перевезень ці витрати несе судноплавна компанія. До цієї статті відносяться витрати:

- по доставці вантажів до борту судна;
- охорона вантажу, зважування, обмір і закріплення вантажу;
- вартість матеріалів для закріплення вантажу;
- оренда складів, кранів;
- витрати на завантажування і розвантажування;
- складські, тальманські і супервайзерські послуги;
- інші аналогічні послуги.

До статті калькуляції “Аеропортові витрати” авіапідприємства-перевізники включають аеропортові збори за обслуговування повітряних суден в аеропортах (згідно з ДОС 9562 “Керівництво по економіці портів” ІКАО, 1991 р.):

- збір за посадку-зліт повітряних суден (включаючи аеродромне диспетчерське обслуговування повітряного руху в зоні дії аеропорту);
- збір за наднормативну стоянку ПС;
- пасажирський збір (за користування терміналами до початку реєстрації);
- збір за забезпечення авіаційної безпеки;
- збір за наземне обслуговування (хендлінг);
- додаткові послуги, які надаються по запиті при обслуговуванні ПС.

Облік забезпечується на основі рахунків, виставлених перевізнику аеропортом.

Облік і калькулювання собівартості перевезень

Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюється з використанням нормативного, стандарт-костінгу, позамовного методів або простим підрахунком витрат.

Основними елементами нормативного методу є облік витрат на виконання окремих видів перевезень за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм.

Основними завданнями нормативного методу є своєчасне попередження нераціонального витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства, сприяння виявленню резервів зниження собівартості перевезень, оперативне правління формуванням витрат виробництва.

Нормативний метод обліку витрат виробництва сприяє своєчасному виявленню і встановленню причин відхилень фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва й управління.

Нормативний метод обліку і калькулювання витрат на виробництво передбачає:

- створення системи діючих прогресивних норм і нормативів;
- поточний облік і калькулювання нормативної собівартості;
- виявлення і облік витрат, пов'язаних з відхиленнями від діючих норм і нормативів;
- виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- системний облік зміни норм і нормативів;
- визначення фактичної собівартості як алгебраїчної суми нормативної її величині, відхилень від норм.

Зведений облік витрат на експлуатацію рухомого складу, його обслуговування та ремонт при нормативному методі ведеться за статтями витрат у розрізі окремих видів перевезень (робіт, послуг) з виявленням і обліком відхилень від норм у кожному з показників.

Нормативи витрат повинні розроблятися з урахуванням особливостей і конкретних умов діяльності підприємства, окремо для кожного виробничого підрозділу, що необхідно для своєчасного виявлення відхилень, аналізу їх причин, внесення змін у нормативи.

Відхиленням від норм вважаються як перевитрати, так і економія матеріальних, трудових та інших витрат (у тому числі зумовлених заміною матеріалів і запчастин, оплатою непередбачених технологічним процесом робіт, доплатами за відступи від нормальних умов праці тощо).

Для обчислення фактичної собівартості перевезень у разі застосування нормативного методу обліку основою є нормативна калькуляція.

Фактична собівартість перевезень обчислюється шляхом додання до нормативної собівартості або віднімання від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм.

Для складання нормативної, планової і звітної калькуляції застосовується єдина номенклатура статей витрат.

Фактичні витрати, що перевищують нормативні, не включаються до витрат виробництва, якщо такі перевитрати пов'язані

із зловживаннями, нестачами, крадіжками, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості передбачає відокремлений облік витрат з кожного виду перевезень (робіт, послуг) у розрізі статей витрат.

Об'єктом обліку і калькулювання при застосуванні цього методу є окремі види перевезень (робіт, послуг), а калькуляційними одиницями — відповідні одиниці їх виміру.

Собівартість перевезень, тобто сума витрат, що припадає на калькуляційну одиницю, визначається шляхом ділення суми фактичних витрат з кожного об'єкта калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень.

Як узагальнююча калькуляційна одиниця транспортної роботи використовується показник суми витрат, що припадають на 1 грн отриманих підприємством доходів.

Витрати на оплату праці основних працівників, зайнятих на виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо включаються до собівартості відповідних об'єктів калькулювання.

Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, вони розподіляються виходячи з питомої ваги даного виду перевезень у структурі доходів підприємства.

Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати основних працівників включаються у собівартість перевезень виходячи з розміру відповідних витрат на оплату праці у відповідності з порядком, установленим чинним законодавством.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включається до їх собівартості за прямою ознакою.

Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до певних видів перевезень, їх вартість включається у собівартість окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого пального.

Витрати за статтею “Прямі матеріальні витрати” відображаються в обліку за фактичною вартістю матеріальних ресурсів, фактично використаних безпосередньо на здійснення перевезень.

Амортизаційні відрахування включаються безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг).

Амортизаційні відрахування, пов'язані із транспортними засобами, що експлуатувались при здійсненні кількох видів перевезень (робіт, послуг), розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягів перевезень (робіт, послуг).

Витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт рухомого складу, безпосередньо зайнятого на певному виді перевезень (робіт, послуг), включаються до собівартості за прямою ознакою.

Якщо витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт або окремі їх елементи віднести до певних видів перевезень (робіт, послуг) неможливо, їх розподіляють за одним із таких методів:

- відповідно до питомої ваги планової суми витрат на технічне обслуговування та ремонт у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг);
- виходячи з питомої ваги даного виду перевезень (робіт, послуг) у структурі доходів підприємства;
- виходячи з планової трудомісткості ремонтних робіт.

Витрати за статтею "Автомобільні шини" включаються безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень.

Якщо автомобіль здійснював кілька видів перевезень, то витрати, пов'язані з експлуатацією встановлених на ньому шин, розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягу перевезень.

Навігаційні витрати включаються безпосередньо до витрат на здійснення конкретних видів перевезень.

Стивідорні витрати включаються безпосередньо до собівартості того виду перевезень, під час якого вони мали місце.

Якщо ці витрати неможливо прямо віднести до певного виду перевезень, їх розподіляють пропорційно до обсягів перевезень.

Аеропортові витрати включаються безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень. Якщо ці витрати неможливо прямо віднести до певного виду перевезень, їх розподіляють пропорційно до обсягів перевезень.

Фактична сума загальноновиробничих витрат транспортних підприємств щомісячно розподіляється між:

- основним виробництвом з подальшим розподілом між видами перевезень;

- допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації;
- обслуговуючими виробництвами;
- капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

Залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухомого складу та інших умов загальнопромислового виробництва, витрати, віднесені до основного виробництва, розподіляються між окремими видами перевезень за одним із таких методів:

- пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- у відповідності з питомою вагою планової суми загальногосподарських витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;
- на 1 грн фактичних доходів по окремих видах перевезень;
- пропорційно до суми витрат з інших калькуляційних статей;
- пропорційно до приведеної кількості автомобілів на автотранспортних підприємствах.

Протягом звітного періоду підприємство повинно забезпечувати постійність вибраних методів розподілу непрямих витрат.

На транспортних підприємствах до допоміжних виробництв відносять цехи, майстерні та інші виробничі підрозділи, що виконують:

- роботи з технічного обслуговування і ремонту рухомого складу;
- роботи з ремонту, господарського обслуговування та утримання будівель, споруд, обладнання та інших основних фондів;
- ремонт агрегатів, вузлів і деталей рухомого складу;
- ремонт і відновлення автомобільних шин;
- кузовні та столярні роботи;
- діагностування і технічний контроль;
- миття транспортних засобів;
- ковальські та зварювальні роботи;
- виробництво енергії (котельні, електростанції, підстанції);
- експлуатацію та утримання очисних споруд;
- інші роботи та послуги.

Собівартість робіт та послуг допоміжного виробництва планується і обліковується за номенклатурою статей калькуляції, встановленою для відповідних галузей народного господарства.

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними підрозділами іншим, а також основному виробництву, ви-

значається виходячи з фактичної суми витрат. Собівартість робіт і послуг, що виконуються виробничими підрозділами для власних потреб, визначається виходячи з прямих витрат.

У зведеному обліку витрати групуються за видами перевезень, структурними підрозділами тощо. Зведений облік витрат на виробництво здійснюється на основі узагальнених даних, одержаних у результаті обробки первинної документації.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує виділення в собівартості перевезень витрат окремих структурних підрозділів. На підприємствах з безцеховою структурою управління зведений облік витрат на виробництво ведеться за видами перевезень у цілому по підприємству. Дані зведеного обліку використовуються під час складання калькуляції фактичної собівартості.

На підприємствах, що застосовують нормативний метод обліку, фактична собівартість кожного виду перевезень визначається шляхом додавання (зі знаком “+” або “-”) до нормативної собівартості величини виявлених у зведеному обліку відхилень і зміни норм за кожною статтею витрат.

Якщо на підприємствах поточні норми значно відрізняються від планових, зведений облік витрат і калькулювання фактичної собівартості перевезень здійснюється з використанням нормативних калькуляцій.

На підприємствах, де діючі норми незначною мірою відрізняються від планових, за основу обліку відхилень беруться норми, закладені до планових калькуляцій собівартості окремих видів перевезень. Якщо норми витрат змінюються в процесі виконання перевезень, виявлена різниця враховується окремо як пов'язана із зміною норм, а планова собівартість залишається попередньою.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складаються калькуляції фактичної собівартості, які використовуються для контролю за виконанням плану собівартості як окремих видів, так і всього обсягу перевезень. Звітні калькуляції складаються на всі здійснені підприємством види перевезень.

У разі застосування нормативного методу обліку перед заповненням форми звітної калькуляції складається відомість розрахунку собівартості кожного виду перевезень, в якій собівартість

одиниці визначається в розрізі виробничих підрозділів за окремими статтями витрат з виділенням витрат за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм.

Особливості калькулювання собівартості на залізничному транспорті

Калькулювання собівартості перевезень пасажирів, багажу і пошти та перевезень вантажів на залізничному транспорті виконується тільки управлінням залізниці по залізниці у цілому, згідно з Галузевою інструкцією з калькулювання собівартості перевезень на залізничному транспорті.

Структурні підрозділи залізниць здійснюють групування витрат на перевезення за “Номенклатурою витрат по основній діяльності підприємств залізничного транспорту України”.

Об’єктами калькуляції собівартості перевезень на залізничному транспорті є:

- вантажні перевезення;
- пасажирські перевезення;
- перевезення багажу та вантажобагажу;
- перевезення пошти.

Собівартість перевезень диференціюється за сполученнями:

- вантажними — у прямому та місцевому;
- пасажирськими — у далекому та приміському сполученнях, а також за видами тяги: електричної та тепловозної, моторвагонної та дизельної.

За одиницю калькуляції собівартості перевезень вантажу, багажу та вантажобагажу приймається 10 тонно-кілометрів, пасажирів — 10 пасажиро-кілометрів, пошти — 10 вагоно-кілометрів поштових вагонів.

Найважливішим етапом калькулювання перевезень на залізничному транспорті є розподіл експлуатаційних витрат між видами перевезень, сполучень та тяги. Розподіл витрат проводиться кожним структурним підрозділом (господарством) залізниці за окремими статтями чи групами статей.

Основні розрахунки з розподілу експлуатаційних витрат між видами перевезень, а також різними видами тяги виконуються залізницями на основі даних звітів підвідомчих підприємств і господарств.

3.11. Облік операцій з перевезення вантажів

Залежно від того, чи автомобільні перевезення здійснюються спеціалізованою транспортною організацією, чи власним транспортом, залежить відображення операцій у бухгалтерському обліку. Підприємства, які здійснюють транспортні перевезення за завданням замовника доходи відображають на субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”, витрати — на 903 “Собівартість наданих послуг”. Відповідно підприємства, які оплачують послуги за перевезення згідно з П(С)БО 9 “Запаси”, враховують транспортно-заготівельні витрати у складі вартості придбаних ТМЦ. До складу таких витрат включають:

- витрати на заготівлю запасів;
- оплату тарифів за навантажувально-розвантажувальні роботи;
- оплату тарифів за транспортування всіма видами транспорту (включаючи страхування ризиків транспортування).

Використовуючи твердження П(С)БО 9 “Запаси”, слід розрізняти облік і віднесення ТЗВ до вартості оприбуткування ТМЦ при перевезенні власним транспортом і транспортом перевізника. Оскільки не передбачено Інструкцією № 291 типових проведення списання ТЗВ в Д-т рахунків запасів (20, 22, 21) з К-т 13, 66, 65, то такі витрати обліковуватимуться на рахунку 94, якщо перевезення здійснюється власним автотранспортом.

Приклад. Підприємство “А” придбало у підприємства “Б” матеріали на суму 3600 грн, у тому числі ПДВ 600 грн, собівартість реалізованих матеріалів становить 2000 грн. Перевезення вантажу здійснювалося спеціалізованим автотранспортним підприємством АТП 12012, якому покупцем перераховано 1200 грн, у тому числі ПДВ 200 грн. Нараховано заробітну плату водієві у розмірі 100 грн, зроблені нарахування на оплату праці, списано ПММ на суму 100 грн. Відображено бухгалтерські проведення у продавця, покупця і в АТП у табл. 3.11.

Приклад. Підприємство “А” придбало у підприємства “Б” матеріали на суму 96 тис. грн у тому числі ПДВ 16 тис. грн. Транспортування вантажу здійснювалося вантажним автомобілем покупця. Нараховано заробітну плату водієві у розмірі 100 грн, зроблені нарахування на оплату праці, списано ПММ на суму 200 грн. Відображено бухгалтерські проведення у табл. 3.12.

Таблиця 3.11

Кореспонденція рахунків з обліку перевезень вантажу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4
У продавця			
Отримані кошти за продані матеріали	311	36	3000
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	600
Відображена реалізація проданих матеріалів	361	712	3600
Відображено списання реалізованих матеріалів	943	201	2000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	643	600
Віднесено на фінансовий результат	701 791	791 943	3000 2000
У покупця			
Здійснена передоплата продавцю	371	311	3600
Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	641	644	600
Здійснена передоплата АТП	371	311	1200
Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	641	644	200
Відображено отримання матеріалів	201	63	3000
Включено ТЗВ до вартості матеріалів	201	685	1000
Списана сума податкового кредиту по ПДВ	644	63	600
Списана сума податкового кредиту по ПДВ	644	685	200
Закриття виданого авансу	63	371	3600
Закриття виданого авансу	685	371	1200
В АТП			
Отримано АТП за послуги	311	681	1200
Відображено суму ПДВ	643	641	200
Здійснено транспортування вантажу	361	703	1200
Відображено суму ПДВ	703	643	200

Закінчення табл. 3.11

1	2	3	4
Нарахована оплата водієві	91	661	100
Зроблені нарахування	91	65	37
Списано ПММ	91	203	100
Списані витрати на здійснення вантажу	903	91	237
Віднесено на фінансовий результат	791 703	903 791	237 1000

Таблиця 3.12

Кореспонденція рахунків з обліку перевезень вантажу

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
У покупця				
1	Здійснено передоплату продавцеві за придбані матеріали	631	311	96000
2	Нараховано ПДВ (кредит)	641	644	16000
3	Відображено одержання матеріалу	201	631	80000
4	Відображено суму ПДВ	644	631	16000
5	Відображено витрати:			
	• з оплати праці водієві	23 (201)	661	100
	• нарахування	23 (201)	65	37
	• ПММ	23 (201)	203	200
У продавця				
6	Отримано грошові кошти	311	361	96000
7	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	16000
8	Відображено реалізацію проданих матеріалів	361	712	96000
9	Відображено ПДВ	712	643	16000
10	Списано облікову вартість матеріалів	201	943	74000
11	Списано на фінансові результати	791 712	943 791	74000 80000

Приклад. Підприємство “А” придбало у підприємства “Б” матеріали на суму 60 тис. грн, у тому числі ПДВ 10 тис. грн. Транспортування вантажу здійснювалося вантажним автомобілем продавця. Нараховано заробітну плату водієві у розмірі 200 грн, зроблені нарахування на оплату праці, списано ПММ на суму 400 грн. Відображено бухгалтерські проведення у табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Кореспонденція рахунків з обліку перевезень вантажу

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
У покупця				
1	Відображено надходження матеріалів	20	631	50000
2	Відображено суму ПДВ (кредит)	641	631	10000
3	Перераховано грошові кошти продавцеві	631	311	60000
У продавця				
4	Відображено реалізацію проданих матеріалів	361	712	60000
5	Відображено ПДВ (зобов'язання)	712	641	10000
6	Відображено списання матеріалів	943	205	44000
7	Відображено витрати:			
	• з оплати праці водієві	23	661	200
	• нарахування	23	65	74
	• ПММ	23	203	200
8	Списано облікову вартість транспортних послуг	712	91,23	474
9	Отримано грошові кошти	311	361	60000
10	Списано на фінансові результати	791 712	943 791	44000 49526

Приклад. Підприємством, що має на балансі автомобільний транспорт, надано послуги з перевезення вантажів за договором на суму 2520 грн, у тому числі ПДВ 420 грн. Витрати на експлуа-

тацію автомобіля становлять 2000 грн. Відображено бухгалтерські проведення у табл. 3.14.

Таблиця 3.14

Кореспонденція рахунків з обліку перевезень вантажу

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Відображено договірну вартість наданих послуг	36	703	2520
2	Нараховано ПДВ	703	641	420
3	Відображено чистий дохід від наданих послуг	703	791	2100
4	Списано фактичні витрати на експлуатацію автотранспорту	903	23	2000
5	Відображено фінансовий результат	791	903	2000
6	Визначено прибуток	791	44	70
7	Отримано грошові кошти за надані послуги	31	36	2520

3.12. Облік пасажирських перевезень

Для обліку виконаних пасажирських перевезень АТП застосовуються подорожні листи, проїзні квитки, на автомобілях-таксі подорожні листи звірені з показниками тарифних лічильників.

Квитки на проїзд в пасажирському автотранспорті є бланками суворої звітності, квитки видаються підзвітними особами тільки квитковим касирам. Усі види квитків обліковуються на балансовому рахунку 2-го порядку 207 “Інші матеріали” як матеріальні цінності за фактичною вартістю їх реалізації. Одночасно на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку” ведеться кількісний облік за номінальною вартістю. Списання квитків із позабалансового рахунка за номінальною вартістю здійснюється на підставі відповідних документів про їх реалізацію: квитково-облікові листи ф. № 11-АП (для міського і приміського автотранспорту) і 12-АП (для міжміського сполучення).

Приклад. Підприємство закупило бланки квитків на проїзд в автобусах загального користування в кількості 100 шт. за

номінальною вартістю одного квитка 0,5 грн на загальну суму 50 грн. ПДВ — 10 грн. Відображено бухгалтерські проведення в табл. 3.15.

Інструкцією про порядок виготовлення, зберігання, використання єдиної первинної транспортної документації для перевезень вантажів автомобільним транспортом і обліку транспортної роботи, затвердженою наказом Міністерства статистики України та Міністерства транспорту України від 07.08.96 № 228/253 (із змінами).

Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 05.02.01 № 65.

Таблиця 3.15

Кореспонденція рахунків з обліку перевезень вантажу

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Оплачено рахунок за придбання бланків квитків	631	311	60
2	Відображено ПДВ	641	631	50
3	Отримано квитки на складі: • за фактичною вартістю їх придбання • за номінальною вартістю	209 081	631 —	50 50
4	Видано у квиткову касу під звіт касирів квитки зі складу	082	081	50
5	Включено до адміністративних витрат купівельну вартість квитків, виданих у касу	92	209	50
6	Видано квитки під звіт водієві (кондукторові)	083	082	50
7	Здано виручку від реалізації квитків у касу підприємства	301	70	37,50
8	Списано вартість квитків з підзвітних осіб	—	083	37,50
9	Здано залишок нереалізованих квитків у квиткову касу підприємства	082	083	12,50
10	Здано виручку	311	301	37,50

Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою КМ України від 22.01.96 № 116.

Згідно з наказом Міністерства транспорту України від 30.03.98 № 102 Про затвердження положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту система технічного обслуговування і ремонту автотранспорту на підприємствах, які використовують автотранспорт у виробничих цілях, у тому числі для надання транспортних послуг стороннім споживачам, складається з певних елементів.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Дати характеристику автотранспортному підприємству як об'єкту відображення господарських операцій в обліку.
2. Чинники, що впливають на організацію бухгалтерського обліку автотранспортних підприємств.
3. Державне регулювання автотранспортних перевезень.
4. Документальне оформлення перевезень вантажів.
5. Бухгалтерський облік рухомого складу основних засобів.
6. Бухгалтерський облік пального на підприємствах транспорту.
7. Особливості обліку розрахунків з пасажирями за перевезення.
8. Особливості обліку перевезення пасажирів.
9. Особливості обліку транспортування вантажів.
10. Облік запасних частин в автотранспортних підприємствах.
11. Облік витрат автотранспортного підприємства.
12. Калькулювання собівартості перевезень.
13. Облік доходів автотранспортного підприємства.
14. Порядок визначення фінансових результатів автотранспортного підприємства.
15. Нарахування податку на прибуток автотранспортного підприємства.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

4.1. Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію та ведення бухгалтерського обліку

Сільське господарство є однією із основних галузей матеріального господарства, яка забезпечує населення продовольством, а промисловість — сировиною.

Галузь сільського господарства належить до однієї із структурних сфер агропромислового комплексу (АПК).

Виробництво сільськогосподарської продукції має свої особливості, які необхідно враховувати при організації та веденні бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві. Такі особливості можна згрупувати у вигляді табл. 4.1.

Стосовно останнього фактору сільськогосподарські підприємства можуть використовувати одну з наведених нижче форм.

Просту форму обліку (без використання подвійного запису) можуть застосовувати сільськогосподарські підприємства, в яких працюють власник (голова) і члени його родини (без залучення найманих працівників), а також малі сільськогосподарські підприємства із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.

Сільськогосподарські підприємства, які відповідають статусу малих підприємств (із середньообліковою чисельністю працівників за звітний період до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації до 500 тис. євро), можуть вести бухгалтерський облік за спрощеною формою обліку із використанням спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і госпо-

Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку

Особливості	Вплив на організацію бухгалтерського обліку
1	2
1. Земля — головний, незамінний засіб господарського виробництва. При розумному використанні вона не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість, що пов'язано з додатковими фінансовими вкладеннями	У бухгалтерському обліку відображається найважливіший засіб праці — земля. Знос (амортизація) на земельні ділянки не нараховується
2. Сезонність, нерівномірність у використанні робочої сили і техніки протягом року	Визначення фактичної собівартості проводять раз на рік. Спостерігається велике нагромадження в обліку витрат виробництва, які в кінці року розподіляються пропорційно обсягам одержаної продукції
3. Невідповідність процесу затрат праці і матеріальних ресурсів з виходом продукції	Оприбуткування й облік одержаної протягом року продукції проводяться за плановою собівартістю з доведенням її в кінці року до фактичної
4. Процес створення продукту здійснюється під впливом не тільки знарядь та предметів праці, робочої сили, а й природних умов, причому останні впливають на розвиток продукту найбільше. Процес вкладання праці в сільське господарство внаслідок впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси рослин і тварин розтягнутий у часі та характеризується сезонністю, що вимагає розвитку в сільському господарстві допоміжних промислів, які дозволяють повніше використовувати природні та трудові ресурси в сільському господарстві	Необхідність своєчасного й точного обліку і контролю за виходом продукції рослинництва і тваринництва. Спостерігаються особливості обліку формування основного стада, обліку тварин на відгодівлі, обліку приросту і приплоду. Тривалість виробничого циклу в рослинництві вимагає організації обліку витрат на виробництво продукції не лише за культурами і окремими їх групами, а й з окремих процесів і видів робіт
Сільськогосподарські підприємства відтворюють у господарствах своїми силами і засобами частину	Ця особливість змушує сільськогосподарські підприємства розглядати витрати основної діяльності

1	2
необхідних їм засобів виробництва	на вирощування молодняка худоби, який переводять в основне стадо, як витрати на капітальні вкладення, оскільки вони відносяться до основних засобів. Спостерігаються особливості обліку насіння та кормів власного виробництва
Наявність різних форм власності	Вплив на вибір форми бухгалтерського обліку

дарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.04.01 № 186 і складати фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39.

Усі інші сільськогосподарські підприємства повинні вести облік за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 з використанням:

- методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнальною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджених наказом Мінагрополітики України від 07.03.01 № 49 — для підприємств, що підпорядковуються Міністерству аграрної політики;
- методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356 — для підприємств, що не підпорядковуються Міністерству аграрної політики.

4.2. Облік наявності та руху основних засобів

Порядок формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи визначений П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні критерії предметів, що входять до складу малоцінних НМА (п. 5 П(С)БО 7 “Основні засоби”). Однак незалежно від вартості до складу основних засобів включають дорослу робочу і продуктивну худобу. Крім того, до основних засобів відносять капітальні витрати з поліпшення земель, не пов’язані зі створенням споруд.

Капітальні вкладення у багаторічні насадження, поліпшення земель включають до складу основних засобів щорічно у сумі затрат, що відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від строку закінчення всього комплексу робіт.

Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” якщо один об’єкт основних засобів складається з окремих частин, у яких різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися у бухгалтерському обліку як окремий об’єкт. Строк експлуатації об’єкта — це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде вироблено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

У бухгалтерському обліку та звітності інформація про основні засоби відображаються на рахунку 10 “Основні засоби”, який призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух власних або одержаних на умовах фінансового лізингу об’єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів.

Приклад. ТОВ “Врожай” придбало трактор МТЗ-82 за 54000 грн (включаючи ПДВ); вартість послуг автотранспортного підприємства (АТП) з транспортування трактора склала 660 грн (включаючи ПДВ); вартість палива, використаного для обкатки — 90 грн; оплата праці (з відрахуваннями) тракториста, який обкатав трактор, — 85 грн; сума затрат з відрядження головного інженера при транспортуванні трактора на підприємство — 40 грн.

Кореспонденція рахунків з оприбуткування купівлі основного засобу — трактора, наведено у табл. 4.2.

Особливості оприбуткування (введення в дію) багаторічних насаджень. Процес приймання-передачі багаторічних насаджень має свої особливості, які враховуються при складанні Акта приймання багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію (ф-54). Цей Акт складається двічі. Перший акт складають після

Таблиця 4.2

Відображення в обліку придбання основного засобу

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
Відображено вартість трактора МТЗ-82				
1	Відображено вартість придбаного основного засобу	152	631	45000
	сума податкового кредиту	641	631	9000
2	Відображено суму ПДВ (кредит)	641	631	10000
	Відображено вартість послуг сторонньої організації з транспортування трактора на підприємство:			
	• сума без ПДВ	152	685	550
	• сума податкового кредиту	641	685	110
3	Списано затрати з обкатки трактора:			
	• вартість палива	152	203	90
	• заробітна плата (включаючи відраху- вання на соціальні заходи) тракторис- тові, який виконав обкатку трактора	152	661,65	85
4	Відображено витрати на відрядження, пов'язані з придбанням трактора	152	372	40
5	Введено в експлуатацію трактор МТЗ-82	104	152	45765

закінчення садівничих робіт, а другий — після досягнення молодими насадженнями експлуатаційного віку. Тобто капітальні інвестиції в багаторічні насадження включаються до складу ОЗ як молоді насадження і щорічно у сумі щорічних затрат, зазначених на ці об'єкти за весь період з початку закладки. Після закінчення всього комплексу робіт молоді насадження беруть на облік як дорослі й оцінюють виходячи із сум затрат на ці об'єкти за весь період з початку закладки.

Приклад. Підприємством на закладку саду понесені затрати на: придбання саджанців — 18450 грн, нарахування заробітної плати з відрахуваннями — 12430 грн, списання послуг власного

вантажного автотранспорту — 3050 грн, використання малоцінних і швидкозношуваних предметів — 540 грн, списання палива на роботу тракторів, які виконували польові роботи — 850 грн.

У наступні 6 років затрати з утримання молодого саду склали відповідно 1640, 1380, 1250, 1250, 1250 і 960 грн. За 6 років вирощування від молодих насаджень одержано продукції на суму 980 грн, затрати на збір плодів склали 240 грн. Наказом про облікову політику в ТОВ “Нива” для обліку закладки та вирощування багаторічних насаджень введено субрахунок 156 “Багаторічні насадження”.

Порядок оприбуткування багаторічних насаджень у бухгалтерському обліку наведено у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Облік операцій із закладки та вирощування багаторічних насаджень

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Списано вартість саджанців, витрачених на закладку сливового саду	156	208	18450
2	Нараховано зарплату (з відрахуваннями) працівникам за виконання робіт із закладки саду	156	661, 65	12430
3	Списано послуги вантажного автотранспорту з доставки саджанців на поле	156	23	3050
4	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети	156	22	540
5	Списано паливо на роботу тракторів при виконанні польових робіт	156	203	850
6	Оприбутковано до складу ОЗ по закінченні робіт із закладки молоді насадження сливового саду	1081*	156	35320
7	Списано щорічні витрати з утримання молодого саду: а) перший рік	156	208, 22, 23, 661	1640
		1081	156	1640

Закінчення табл. 4.3

1	2	3	4	5
	б) другий рік	156 1081	208, 22, 23, 661 156	1380 1380
	в) протягом наступних трьох років по 1250 грн щорічно (1250 грн + 1250 грн + 1250 грн)	156 1081	208, 22, 23, 661 156	3750 3750
8	Списано витрати протягом останнього року вирощування, включаючи нараховану оплату праці при збиранні продукції від молодого саду	156	208, 22, 23, 661, 65	1200
	Оприбутковано фрукти та на їх вартість зменшено затрати на вирощування насаджень	27	156	980
	Дооцінено молодий сад	1081	156	220
9	Передано в експлуатацію молодий фруктовий сад	1082**	1081	42310

* 1081 — “Молоді насадження”.

** 1082 — “Багаторічні насадження в експлуатації”.

Після передачі молодих багаторічних насаджень в експлуатацію затрати з догляду за діючими багаторічними насадженнями обліковують на субрахунку “Рослинництво” рахунка 23 “Виробництво”.

Капітальні інвестиції у земельні ділянки, надра, лісові та водні угіддя (меліоративні та ґригаційні роботи, заходи щодо осушення і зрошення, роботи з розкорчування території для розширення площ орних земель тощо) включають до складу ОЗ щорічно у сумі фактичних затрат.

Облік придбання тварин розглянемо на прикладі. ТОВ “Нива” придбало у липні тварин у племінному товаристві “Колос” для поповнення основного стада корів:

- купівельна вартість тварин — 5088 грн (включаючи ПДВ);
- послуги власного автотранспорту з доставки тварин у господарство — 450 грн;
- нараховано заробітну плату працівникові (з відрахуваннями) за доставку тварин — 80 грн;

- затрати на відрядження водія і зоотехніка — 75 грн;
- крім того, переведено до основного стада 5 голів великої рога-тої худоби після отелення, вирощених у своєму підприємстві, загальною вагою 20 ц за плановою собівартістю 560 грн за 1 ц живої ваги. У кінці року проведено розрахунок фактичної собівартості живої ваги тварин, переведених до основного стада, яка становить 640 грн за 1 ц (див. табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Облік операцій з формування основного стада

№ п/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Оприбутковано куплених тварин	155 641	631 631	4240 848
2	Відображено послуги власного авто-транспорту з доставки тварин на підприємство	155	23	450
3	Нараховано зарплату (з відрахуваннями) водієві за доставку тварин	155	661, 65	80
4	Списано затрати на відрядження водія та зоотехніка, пов'язані з придбанням худоби	155	372	75
5	Оприбутковано до складу ОЗ придбані тварини	107	155	4845
6	Переведені до основного стада телиці, вирощені на підприємстві	155 107	211 155	11200 11200
7	У кінці року списано калькуляційні розбіжності із закінчених операцій щодо формування основного стада	155 107	211 155	1600 1600

4.3. Нарахування та облік зносу (амортизації) тварин

На всіх продуктивних тварин, які обліковуються в складі основних засобів, нараховується амортизація.

Пунктом 22 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затвердженого наказом Міністерства фінансів

України від 27.04.2000 № 92, передбачено, що об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі). Це означає, що вартість продуктивних тварин основного стада тепер підлягає амортизації. При цьому можуть застосовуватися будь-який з передбачених П(С)БО 7 “Основні засоби” методів нарахування амортизації, а також норми і методи нарахування амортизації, передбачені Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 № 283/97-ВР.

Метод амортизації для всіх основних засобів, у тому числі і для продуктивної худоби, вибирається підприємством самостійно.

Сільськогосподарські підприємства у бухгалтерському обліку суму амортизації продуктивної худоби відносять на собівартість одержаної від продуктивних тварин продукції. Тобто сума амортизації корів основного стада розподілятиметься між вартістю приплоду і молока; овець — між вартістю приплоду, молока і вовни; свиней — відноситись на вартість приплоду.

Нарахування амортизації основних засобів, у тому числі і продуктивних тварин, відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби”, здійснюється протягом строку їх корисного використання (експлуатації), який підприємство визначає самостійно, одночасно з введенням основних засобів в експлуатацію.

На сільськогосподарському підприємстві надходження худоби до основного стада може бути результатом переведення тварин з інших вікових груп, купівлі в інших господарств або у населення. У будь-якому разі на підприємстві створюється комісія, до якої, крім керівника (або його заступника) і представника бухгалтерії, обов'язково входять працівники зооветеринарної служби. Після детального огляду тварин комісія складає Акт на переведення тварин з групи до групи або Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, які і є підставою для зарахування тварин до основного стада, тобто до складу основних засобів.

При визначенні строку корисного використання продуктивної худоби слід обов'язково враховувати такі фактори:

- вік тварини при надходженні;
- продуктивність;
- фізичний стан (жива вага, екстер'єр, конституція).

У разі зміни очікуваних економічних вигод від використання тварини внаслідок зміни одного з таких факторів строк корисної

експлуатації може переглядатися. Амортизація в такому випадку нараховується виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни цього строку (п. 25 П(С)БО 7 “Основні засоби”).

Первинна вартість тварин залежатиме від того, яким шляхом тварини потрапили до основного стада. У разі купівлі тварин в інших підприємств або населення — це договірна ціна купівлі, а при переведенні з інших вікових груп усередині підприємства — планова собівартість живої ваги, яка в кінці року доводиться до фактичної.

Обираючи метод амортизації, необхідно пам’ятати, що продуктивна худоба — це живі організми й одержання продукції від неї у різні періоди часу буде неоднаковим. Продуктивність тварин залежить від цілого ряду факторів: умов утримання, раціону годування, фізичного стану тварини, її віку, погодних умов, пори року тощо.

Враховуючи ці особливості, з п’яти методів нарахування амортизації, запропонованих П(С)БО 7 “Основні засоби” для амортизації продуктивної худоби, доцільніше застосовувати виробничий метод. Суть цього методу полягає в тому, що місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити з використанням об’єкта основних засобів (у нашому випадку — продуктивних тварин).

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію Планом рахунків передбачено рахунок 131 “Знос (амортизація) основних засобів”. По кредиту цього рахунка відображається нарахування амортизації та індексація зносу, по дебету — зменшення суми зносу. Нарахування амортизації продуктивної худоби буде оформлятися проведенням: Д-т 232 К-т 13.

4.4. Склад і класифікація витрат сільськогосподарських підприємств

Методичні основи класифікації витрат сільськогосподарських підприємств подано у П(С)БО 16 “Витрати”, а також у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання

собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 № 132.

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств розроблені відповідно до законів України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99. № 996, “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 № 283 та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи.

Дія Методичних рекомендацій поширюється на структурні підрозділи несільськогосподарських підприємств, що займаються виробництвом сільськогосподарської продукції.

Собівартість продукції (робіт, послуг) — це витрати підприємства, пов’язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг.

Планування (нормування) собівартості продукції (робіт, послуг) передбачає найбільш ефективне використання матеріально-технічних і грошових ресурсів на основі нормативів та забезпечення дії проти витратного механізму відповідно до технологічних умов і вимог охорони навколишнього середовища.

Метою обліку витрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства.

Витрати, проведені в іноземній валюті, перераховуються у грошову одиницю України за курсом Національного банку на момент здійснення операцій.

Витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами звітного періоду:

а) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

б) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

в) погашення одержаних позик;

г) зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

У плануванні і бухгалтерському обліку визначають собівартість реалізованої продукції та виробничу собівартість.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, розподілених загальновиробничих і наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

а) прямі матеріальні витрати;

б) прямі витрати на оплату праці;

в) інші прямі витрати;

г) загальновиробничі витрати.

Прямими вважаються витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат або які розподіляються між

об'єктами витрат пропорційно до бази, з якою ці витрати знаходяться в близькій залежності, зокрема витрати мастильних матеріалів розподіляються пропорційно вартості основного пального; амортизація і витрати на поточний ремонт приміщення — пропорційно площі, що використовується при виробництві окремих продуктів тощо.

Прямі матеріальні витрати — це витрати цінностей (матеріалів), використаних безпосередньо на виробництво конкретного виду продукції, включаючи ті, що пов'язані з:

а) підготовкою та освоєнням випуску продукції (суми цих витрат відносяться на собівартість продукції з початку її виробництва);

б) виконанням технологічного процесу з виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг (сировина, насіння, паливо, енергія, добрива, засоби захисту рослин, ліки, корми, інструмент, пристрої та інші засоби і предмети праці, а також матеріали);

в) проведенням поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних виробничих засобів, у тому числі взятих у тимчасове користування за угодами операційної оренди, за винятком їх реконструкції та модернізації;

г) забезпеченням працівників спеціальним одягом і взуттям, захисними пристроями та спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством, коли ці суми можна віднести на відповідний об'єкт.

Матеріальні ресурси та послуги, що входять до “Матеріальних витрат”, оцінюються за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, визнається собівартість, до складу якої входять такі фактичні витрати:

а) суми, що сплачуються згідно з договором постачальникові (продавцеві), за вирахуванням непрямих податків;

б) суми ввізного мита;

в) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;

г) транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Транспортно-заготівельні витрати

включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою та відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

г) інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів (кормів, насіння тощо), що виготовляються власними силами підприємства, визнається протягом року планова (нормативна) собівартість їх виробництва, яка в кінці року доводиться до рівня фактичних витрат.

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів (вартість за звичайними цінами).

Первісна вартість запасів після дати балансу вважається найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.

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

- а) понаднормативні втрати і нестачі запасів;
- б) проценти за користування позиками;
- в) витрати на збут;

г) адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

До вартості матеріальних запасів включаються також витрати підприємств на придбання тари, крім дерев'яної та картонної.

У разі включення до ціни матеріальних запасів вартості тари із загальної суми витрат на їх придбання вираховується можлива вартість використання або реалізації тари (без витрат на придбання матеріалів для її ремонту).

Вартість матеріальних запасів, які відносяться до собівартості продукції, зменшується на вартість зворотних відходів. Зворотні відходи — це залишки сировини та інших матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів і підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (виконання робіт, надання послуг).

Ціни на зворотні відходи встановлюються підприємством:

а) на рівні договірної ціни того матеріалу, на заміну якого вони використовуються (за вирахуванням додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою їх до використання), чи в залежності від коефіцієнта використання матеріалу;

б) за договірними (тут і далі — на момент здійснення операцій) цінами на відходи, за вирахуванням витрат на їх збирання та обробку, якщо вони призначені для переробки всередині підприємства чи передані стороннім організаціям (тут і далі договірні ціни приймаються на момент здійснення операції — в поточному місяці);

в) за повною ціною вхідної сировини чи матеріалу, якщо відходи реалізуються для використання як повноцінний (повномірний) матеріал;

г) зворотні відходи оцінюються за зниженою ціною вхідних матеріалів (напівфабрикатів), якщо відходи можуть бути використані в основному (промисловому) виробництві, але з підвищенням витрат (зниженням виходу готової продукції), для потреб допоміжного виробництва, виготовлення предметів широкого вжитку (товарів культурно-побутового і господарського призначення) або реалізовані стороннім підприємствам і організаціям.

Прямі витрати на оплату праці включають суми основної і додаткової оплати, які нараховані згідно із прийнятою підприємством системою оплати праці і які відносяться на конкретний об'єкт обліку витрат. При нарахуванні оплати праці натурою продукція оцінюється в порядку, передбаченому податковим законодавством.

До інших прямих витрат належать:

а) платежі зі страхування майна підприємства та цивільної відповідальності власників транспортних засобів, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (виконанні робіт, наданні послуг), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;

б) плата за оренду основних засобів, що може бути віднесена на конкретний об'єкт;

в) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт необоротних активів, що використовуються в конкретному виробничому процесі, зокрема їх амортизацію, витрати на освітлення, опалення, водопостачання, електропостачання тощо;

г) податки і збори (обов'язкові платежі), які згідно із законодавством відносяться на витрати виробництва;

г) інші витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу загальноновиробничих витрат (в сільськогосподарських підприємствах вони не діляться на постійні і змінні) включаються:

а) витрати на управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування та витрати на оплату службових відряджень апарату управління та спеціалістів галузей (цехів), дільниць, підрозділів тощо);

б) амортизація необоротних активів загальноновиробничого (цехового, дільничного, бригадного) призначення;

в) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

г) витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці, включаючи відрахування на соціальні заходи, працівників, зайнятих удосконаленням технологій організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; оплата послуг сторонніх організацій тощо);

ґ) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання загальних приміщень виробничого призначення;

д) витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та інші витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг тощо);

е) витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

є) інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо);

ж) плата за оренду землі і майна виробничого призначення;

з) сума нарахованого (внесеного) фіксованого сільськогосподарського податку. В кінці звітного періоду (року) цю суму розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятих відповідними культурами.

До складу загальновиробничих витрат входять окремі види витрат, що стосуються всіх напрямів діяльності господарства, зокрема витрати на утримання основних засобів (включаючи орендну плату), які обслуговують виробничі процеси в різних напрямках діяльності господарства; витрати на утримання складів для зберігання виробничих запасів (крім складів для зберігання продукції та витрат на реалізацію); витрат на пожежну охорону; поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією засобів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо); витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів; оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів та очищення стічних вод; інші види поточних ви-

трат на збереження природи; витрати, пов'язані з добуванням і використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологічну розвідку та пошуки корисних копалин, на рекультивацію земель; плата за воду, що забирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів; за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище; розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів. Ці витрати обліковуються на окремому субрахунку рахунку 91 і розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини).

Не відносяться на собівартість виробленої і реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел:

- а) адміністративні витрати;
- б) витрати на збут;
- в) інші витрати операційної діяльності;
- г) фінансові витрати;
- д) втрати від участі в капіталі;
- е) втрати від надзвичайних подій;
- е) витрати внаслідок вилучення капіталу власниками.

До адміністративних витрат належать витрати на управління підприємством:

а) загальні корпоративні витрати (організаційні, на проведення річних зборів, представницькі тощо);

б) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;

в) витрати на утримання основних засобів і необоротних активів адміністративного призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо);

г) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

г) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

д) витрати на вирішення судових спорів;

е) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів,

що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

е) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

ж) інші витрати адміністративного призначення.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

а) витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах;

б) витрати на ремонт тари для зберігання продукції;

в) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут;

г) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

г) витрати на передпродажну підготовку товарів;

д) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

е) витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

е) витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги;

ж) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

з) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут не належать витрати, які згідно з договором поставки виконуються постачальником за окрему плату (вартість тари, відпускна ціна доставки цінностей до споживача тощо).

Адміністративні витрати та витрати на збут в кінці року списують на результати діяльності підприємства.

До інших витрат операційної діяльності включаються:

а) витрати на дослідження та розробки;

б) собівартість реалізованої іноземної валюти;

в) собівартість реалізованих виробничих запасів;

г) сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

г) втрати від операційної курсової різниці;

- д) втрати від знецінення запасів;
- е) нестачі та втрати від псування цінностей;
- є) визнані штрафи, пені та неустойки;
- ж) витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

з) інші витрати операційної діяльності.

До фінансових витрат належать витрати на відсотки (за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, що обліковуються методом участі в капіталі.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

а) собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

б) собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);

в) собівартість реалізованих майнових комплексів;

г) втрати від неопераційних курсових різниць;

ґ) сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

д) витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

е) залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

є) інші витрати звичайної діяльності.

У сільськогосподарських підприємствах витрати операційної діяльності (рослинництва, тваринництва і промислового виробництва) групуються за такими економічними елементами:

а) матеріальні затрати;

б) витрати на оплату праці;

в) відрахування на соціальні заходи;

г) амортизація;

ґ) інші операційні витрати.

До складу елемента “Матеріальні затрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- а) сировини й основних матеріалів;
- б) насіння;
- в) кормів;
- г) палива і мастильних матеріалів;
- г) купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- д) палива й енергії;
- е) будівельних матеріалів;
- є) запасних частин;
- ж) тари й тарних матеріалів;
- з) допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента “Витрати на оплату праці” включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента “Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента “Інші операційні витрати” включаються витрати на відрядження, на послуги зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Групування витрат за об’єктами і статтями калькуляції

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об’єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпроз-

рахункового доходу бухгалтерія підприємства облік витрат може вести в цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництв). Фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими культурами, видами і групами худоби та птиці пропорційно до планових витрат, а за їх відсутності — до нормативних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами.

Собівартість одержаної продукції (робіт, послуг) визначається у загальноприйнятому порядку.

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні.

Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій по виробництву продукції (робіт, послуг), а накладні — з управління та обслуговування діяльності підрозділу (бригади, цеху, ферми, внутрігосподарського кооперативу тощо), галузі чи господарства в цілому.

Витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема на гіпсування та вапнування ґрунтів) плануються та обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) в плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство вважає самостійно, виділяючи в окремі статті змінні і постійні витрати.

Змінні витрати діляться на пропорційні, величини на яких визначаються обсягом одержаної продукції, та непропорційні, величина яких залежить від обсягу виконаних робіт чи поголів'я тварин; до постійних належать витрати, величина яких не залежить ні від кількості продукції, ні від поголів'я чи обсягу виконаних робіт.

Примірний перелік статей витрат наведений у табл. 4.5.

До статті "Витрати на оплату праці" включається основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів).

До статті "Насіння та посадковий матеріал" включається вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і

**Рекомендований перелік статей витрат
сільськогосподарського підприємства**

Статті витрат	У рос- линни- цтві	У тва- ринни- цтві	У допоміж- них вироб- ництвах	У підсобних промислових виробництвах
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+			+
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			+
Засоби захисту рослин та тварин	+	+		+
Корми		+	+	+
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур і насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються у вартість насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

За статтею “Паливо і мастильні матеріали” відображають комплексну ціну палива, в яку входять його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.

До статті “Добрива” включаються витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф, компост, сидеральні добрива тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива.

Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і в дану статтю не включаються.

До статті “Засоби захисту рослин та тварин” включаються вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур’янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин, а також біопрепаратів і дезінфікуючих засобів, які застосовуються у тваринництві.

Витрати, пов’язані з обробітком посівів сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень зазначеними засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносяться на відповідні культури (групи культур) або на багаторічні насадження за певними статтями витрат (пальне, оплата праці тощо).

У статті “Корми” відображаються вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. На цю статтю відносяться також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списуються безпосередньо на відповідні види і групи тварин прямо або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частина витрат на утримання кормоцехів відноситься на вартість кормів, які передані на склад для зберігання.

Витрати з транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносяться на відповідні статті витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці тощо).

У допоміжних виробництвах на цю статтю списуються корми, використані на годівлю дорослої робочої худоби.

До статті “Сировина та матеріали” включається вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції:

а) у цехах з виробництва комбікормів — вартість зерна, зерносушішей, трав'яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м'ясо-кісткового та рибного борошна, мінеральної сировини, мікродобавок та інших компонентів;

б) у млині, крупорушці — вартість зерна;

в) у пункті первинної обробки льону та продукції інших луб'яних культур — вартість соломки, трести;

г) у цехах з переробки овочів, фруктів та картоплі — вартість овочів, фруктів і картоплі, бобових, спецій, консервантів та інших продуктів;

ґ) у виноробних цехах — вартість винограду, плодів та ягід, виноматеріалів, сокоматеріалів, спирту-ректифікату, цукру, вакуум-сусла, кон'ячного спирту, лимонної кислоти тощо;

д) у цехах забою худоби — вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят;

е) у підрозділах з переробки молока — вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів.

У допоміжних виробництвах до цієї статті включаються вартість матеріалів, палива, запасних частин, використаних для виробничих потреб.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості (хімічні чи фізичні властивості, в тому числі повномірність, конфігурацію тощо) і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням.

Відходи, які не використовуються, — не оцінюються.

У статті “Роботи та послуги” відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт і послуг, витрати на які включаються до інших статей).

До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту

(на переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, ферми, польові стани, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, вивезення сільськогосподарської продукції з поля в місця зберігання та використання). Витрати відносяться на окремі об'єкти планування та обліку виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (у тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених у власному підприємстві.

Сума плати за воду для зрошення визначається виходячи з тарифів, затверджених у встановленому порядку, та обсягів водопостачання для поливу певних сільськогосподарських культур та угідь, а також для інших виробничих потреб.

У вартість послуг з агрохімічного обслуговування та внесення добрив, що на надані сторонніми підприємствами і організаціями послуги не включається вартість отрутохімікатів та добрив.

До цієї статті включаються також витрати холодильних установок і камер на замороження, охолодження та зберігання продукції. Витрати, пов'язані із зберіганням у них м'яса, овочів, плодів та інших продуктів, призначених для переробки, відносяться на вартість відповідних видів сировини, використаних у виробництві.

До складу статті "Витрати на ремонт необоротних активів" включають:

а) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту;

б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання;

в) витрати на ремонт плівкових теплиць і парників, а також витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин трак-

торів і сільськогосподарських машин (вартість плівки, яка використовується для ремонту теплиць і парників, а також гуми включаються у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання).

До статті “Інші витрати на утримання необоротних активів” включаються суми, використані на їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

До складу цих витрат належать:

а) витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції тощо), механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо;

б) вартість пального та мастильних матеріалів на переїзд тракторів і самохідних машин з однієї ділянки на іншу;

в) амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об’єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури або види тварин).

Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, обліковуються на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” і відносяться на собівартість продукції окремих культур і видів незавершеного виробництва таким чином:

а) тракторів — пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних і будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);

б) ґрунтообробних машин — пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;

в) сівалок — пропорційно площі посіву культур;

г) технічних засобів для збирання врожаю — прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;

г) машин для внесення в ґрунт добрив — пропорційно фізичній масі внесених добрив;

д) меліоративних споруд — пропорційно меліорованим площам;

е) приміщень для зберігання продукції — пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

Витрати на утримання меліоративних споруд підприємства, що плануються та обліковуються за статтею “Інші витрати на

утримання необоротних активів”, відносяться на сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушених землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно площі поливних земель.

Витрати на догляд за полезахисними лісовими смугами включаються без вартості одержаних з цих смуг дров, хмизу, плодів (за цінами їх можливої реалізації чи використання). Ці витрати відносяться на багаторічні насадження та посіяні культури пропорційно площам, до яких лісові смуги прилягають.

Витрати на утримання тваринницького приміщення, де розміщено кілька видів худоби, розподіляються пропорційно зайнятій площі.

До складу цієї статті входить різниця між первісною вартістю та виручкою від вибракуваних тварин основного стада з наступним віднесенням цієї суми на витрати виробництва відповідної продукції (молоко, приплід, вовна тощо).

Витрати на утримання допоміжних та підсобних (промислових) виробництв відносяться на кожне з виробництв безпосередньо або розподіляються між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт чи сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій.

У статті “Інші витрати” відображаються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені ні до однієї з наведених статей, а саме:

а) вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо (за винятком вартості спецодягу, який видається ветпрацівникам і сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;

б) вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси);

в) витрати на штучне осіменіння тварин (утримання пункту, вартість сперми, оплата праці техніка штучного осіменіння тощо);

г) витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковуються у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносяться рівними частками протягом терміну використання зазначених споруд, який установ-

люється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію;

г) платежі за страхування майна, тварин, урожаю сільськогосподарських культур, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпечкою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством;

д) інші витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) і не віднесені до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, як правило, безпосередньо відносяться на відповідні сільськогосподарські культури (групи культур), види тварин і продукцію підсобних промислових та інших виробництв.

До складу статті "Непродуктивні витрати" (в обліку) включають втрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком витрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

На цю статтю відноситься брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням чи можуть бути використаними лише після виправлення.

За місцем виявлення брак поділяється на внутрішній, виявлений на підприємстві до відправлення продукції споживачам, і зовнішній, виявлений у споживачів у процесі збирання, монтажу чи експлуатації виробу. У собівартість внутрішнього остаточного браку включаються фактичні витрати за всіма статтями витрат.

До вартості остаточного браку додаються витрати на його виправлення, із цієї суми вираховується (віднімається) вартість забракованої продукції за ціною можливого використання і суми відшкодування, фактично утримані з осіб, з вини яких стався брак, та суми, які за рішенням суду мають відшкодувати постачальники за поставку недоброякісних матеріалів, напівфабрикатів тощо.

Вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він допущений.

У статті “Загальновиробничі витрати” відображаються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати.

До бригадних, фермських, цехових та загальновиробничих витрат належать витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів і галузей.

Бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва та промислових виробництв розподіляються між об’єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів і напівфабрикатів, відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді, фермі, цеху чи у відповідній галузі.

Основні принципи планування собівартості продукції (робіт, послуг)

Планування собівартості продукції (робіт, послуг) є важливою складовою розроблення економічно обґрунтованих бізнес-планів.

Плануванню собівартості продукції передують аналіз витрат за елементами та статтями в попередньому періоді. Для аналізу беруться дані обліку і звітності, нормативно-правові акти, матеріали спостережень, вивчення та узагальнення досвіду господарств. Одержані результати використовуються для розробки заходів щодо економії витрат та підвищення ефективності виробництва в плановому періоді.

Основою для визначення планової собівартості продукції окремих сільськогосподарських культур і видів тварин є технологічні карти, де за статтями витрат на підставі переліку передбачених у технології робіт, ґрунтово-кліматичних умов, установлених норм виробітку, нормативів витрат праці, матеріальних та інших ресурсів із урахуванням раціонального використання землі, основних засобів, застосування прогресивних агрозоотехнічних і організаційних заходів визначається загальна сума витрат виробництва.

У собівартість продукції включаються накладні витрати (крім адміністративних витрат і витрат на збут).

У процесі планування собівартості продукції враховується вплив основних техніко-економічних факторів, таких як підвищення рівня механізації виробництва, впровадження прогресивних технологій, проведення заходів щодо поліпшення родючості ґрунтів, впровадження високопродуктивних сортів і гібридів сільськогосподарських культур, порід тварин, раціональне використання матеріальних і фінансових ресурсів, застосування прогресивних форм організації та оплати праці.

Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг)

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо).

Облік витрат і виходу продукції здійснюється в розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур чи тварин).

Оплата праці нараховується виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів і відноситься на відповідні об'єкти витрат.

Товарно-матеріальні цінності власного виробництва минулих років відносяться на витрати за їх первісною вартістю, а продукція власного виробництва поточного року — за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат; покупні — за первісною вартістю з урахуванням таких методів її уточнення:

- а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- б) середньозваженої собівартості;
- в) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- г) собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- г) нормативних затрат;
- д) ціни продажу, що, як правило, характерно для використання товарів для виробничих потреб.

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

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

Оцінка за середньозваженою собівартістю визначається з кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

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

Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, протилежній їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися норми затрат і ціни на матеріали та послуги.

Малоцінні та швидкозношувані предмети списуються з балансу при передачі в експлуатацію; їх виключають зі складу активів з наступною організацією оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Роботи та послуги допоміжних виробництв списуються на відповідні об'єкти обліку виходячи з виконаного обсягу робіт і

фактичної собівартості, яку визначають щомісяця (крім транспортних робіт тракторів і живої тягової сили).

Прямі витрати на ремонт кожного складного об'єкта (трактора, машини та обладнання) групуються в журналі обліку витрат ремонтної майстерні на аналітичних рахунках, відкритих за видами ремонтів (робіт), де роблять записи на підставі відомостей дефектів машин, лімітно-забірних карток, накладних, нарядів та ін. Витрати на ремонт інших сільськогосподарських машин та роботи, пов'язані з виготовленням виробів та інвентарю, обліковують в розрізі видів (груп) робіт.

У журналі обліку витрат ремонтної майстерні можуть обліковуватися і витрати з ремонту та технічного обслуговування, проведених безпосередньо в бригадах.

На окремому аналітичному рахунку у розрізі статей обліковуються цехові витрати ремонтної майстерні.

Собівартість закінчених робіт майстерні складається з прямих витрат на виконання робіт та суми цехових витрат у встановленому відсотку.

Витрати на експлуатацію вантажного автотранспорту групуються в накопичувальній відомості, записи в якій здійснюються на підставі дорожніх листів, товарно-транспортних накладних тощо. Витрати відносяться на споживачів послуг автотранспорту виходячи з обсягу виконаних робіт у тонно-кілометрах та їх фактичної собівартості. При цьому витрати на перевезення людей та на роботу спеціальних машин списуються на відповідні об'єкти на підставі даних про кількість машино-годин (днів).

У разі ведення окремого обліку витрат на вантажні та пасажирські перевезення і на роботу спеціальних машин виникають цехові витрати автотранспорту, які розподіляються пропорційно машино-дням роботи.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, до складу якої входить оплата праці, пальне та інші витрати, відноситься на відповідні об'єкти обліку виходячи з обсягу перевезень і планової собівартості одного еталонного гектара роботи з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат.

Облік витрат на утримання сільськогосподарської техніки ведуть протягом року на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Аналітичні рахунки відкривають в розрізі видів машин (трак-

тори, зернові комбайни, спеціальні комбайни, ґрунтообробні, посівні машини тощо). До складу витрат відносять оплату праці працівників, що займаються обслуговуванням конкретних машин (без оплати праці трактористів, які працюють на цих машинах), амортизацію, витрати на ремонт тощо. В кінці року ці витрати відносять на окремі об'єкти витрат прямо (по спеціальних машинах) або розподіляють пропорційно обсягу виконаних робіт у фізичних обсягах, а по тракторах — в умовних еталонних гектарах (міжсільськогосподарськими, транспортними та будівельними роботами).

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Точність та обґрунтованість калькуляційних розрахунків є важливою передумовою об'єктивності низки важливих економічних показників.

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається виходячи з витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур) чи вид (групу) тварин.

Фактична собівартість продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за рік, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця.

Об'єктами калькуляції є конкретні види продукції, робіт і послуг (табл. 4.6).

У рослинництві, крім сільськогосподарської продукції, об'єктами обліку витрат можуть бути роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року.

Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:

а) розподіляються між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;

б) визначається собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв;

в) розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;

г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

г) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;

д) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;

е) визначається загальна сума виробничих витрат з об'єктів обліку;

е) визначається собівартість продукції рослинництва;

ж) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;

з) розподіляються витрати з утримання кормоцехів (за рішенням власника, що має бути затверджено наказом про облікову політику підприємства, розподіл витрат може виконуватися щомісяця);

і) визначається собівартість продукції тваринництва;

ї) визначається собівартість продукції інших промислових виробництв;

й) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв.

Таблиця 4.6

**Об'єкти планування та обліку виробничих витрат
і визначення собівартості продукції**

Об'єкт планування та обліку виробничих витрат продукції	Об'єкти калькулювання	Одиниця калькулювання
1	2	3
I. Рослинництво		
<i>1. Зернові та зернобобові культури</i>		
Пшениця озима	Зерно, зернові відходи	1 центнер
Жито озиме	- // -	- // -
Ячмінь озимий	- // -	- // -
Пшениця яра тверда	- // -	- // -
Пшениця яра м'яка, сильна та інші види	- // -	- // -

Продовження табл. 4.6

1	2	3
Кукурудза на зерно	Зерно, зернові відходи	1 центнер
Ячмінь ярий	- // -	- // -
Овес	- // -	- // -
Жито яре, полба тощо	- // -	- // -
Просо	- // -	- // -
Рис	- // -	- // -
Гречка	- // -	- // -
Сорго	- // -	- // -
Чумиза	- // -	- // -
Горох	- // -	- // -
Квасоля	- // -	- // -
Сочевиця	- // -	- // -
Вика і викова суміш	- // -	- // -
Люпин кормовий	- // -	- // -
Соя	- // -	- // -
2. Технічні культури		
Соняшник на зерно	Насіння	1 центнер
Льон-довгунець	Насіння, соломка	- // -
Коноплі	- // -	- // -
Буряки цукрові (фабричні)	Коренеплоди	- // -
Буряки цукрові (маточні)	- // -	- // -
Висадки-насінники буряків	Насіння	- // -
Тютюн	Листя свіже, насіння	- // -
Цикорій	Коріння	- // -
Лікарські культури трав'янисті однорічні	Листя свіже, плоди, насіння	- // -
Лікарські культури трав'янисті багаторічні	Листя свіже, плоди, насіння, коріння	- // -
	Розсада	1 тис. штук
	Трава свіжа, коріння	1 центнер

Продовження табл. 4.6

1	2	3
Ефіроолійні культури трав'янисті однорічні	Насіння, плоди	1 центнер
Ефіроолійні культури трав'янисті багаторічні	Насіння, листя	- // -
	Свіже, кореневища, зелена маса, пагіння, саджанці	1 тис. штук
	Суцвіття	1 центнер
Ефіроолійні культури кущові	Насіння, суцвіття	1 центнер
	Квіти, листя і пагіння свіже, зелена маса, саджанці	1 тис. штук
Ефіроолійні культури деревоподібні	Листя свіже, квітки	1 центнер
	Саджанці	1 тис. штук
<i>3. Картопля та овочеві культури</i>		
Картопля	Картопля	1 центнер
Овочеві культури відкритого ґрунту	Овочі	- // -
Капуста	Качани	- // -
Коренеплодні овочеві культури (буряки, морква, редиска, редька, петрушка)	Коренеплоди	- // -
Цибуля ріпчаста	Цибуля	- // -
Цибуля на перо	Цибуля на перо	- // -
Часник	Часник (головка)	- // -
Помідори	Плоди	- // -
Перець солодкий, гіркий	- // -	- // -
Баклажани	- // -	- // -
Огірки	- // -	- // -
Патисони, кабачки	- // -	- // -
Зелений горошок	- // -	- // -
Кукурудза цукрова в качанах молочно-воскової стиглості	Качани	- // -

Продовження табл. 4.6

1	2	3
Салат	Салат	1 центнер
Зелені овочеві культури (кріп, шпинат, гірчиця листовата ін.)	Зелень	- // -
Багаторічні овочеві культури (ревінь, щавель, хрін та ін.)	Насіння, зелень, кореневище	- // -
Насінництво овочевих культур (окремо маточники, висадки — за основними культурами)	Коренеплоди, насіння	- // -
Баштанні продовольчі культури (кавуни, дині, гарбузи)	Плоди, насіння	- // -
Овочеві культури закритого ґрунту (цибуля на перо, огірки, помідори, салат, редиска, розсада)	Плоди, коренеплоди, зелень (за видами)	- // -
	Розсада (за видами)	1 тис. штук
Гриби	Гриби	1 центнер
<i>4. Кормові культури</i>		
Буряки кормові, морква	Коренеплоди	1 центнер
Буряки цукрові на корм	Коренеплоди	- // -
Баштанні кормові культури	Плоди	- // -
Насінники кормових коренеплодів і баштанних культур	Коренеплоди, насіння	- // -
Кукурудза на силос і зелений корм	Зелена маса	- // -
Інші силосні культури	- // -	- // -
Однорічні сіяні трави	Сіно, насіння, зелена маса	- // -
Багаторічні сіяні трави	- // -	- // -
Сіножаті і пасовища природні	Сіно, зелена маса	- // -
Силосування	Силос	1 тонна
Сінажування	Сінаж	- // -
<i>5. Багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники)</i>		
Насіннячкові культури	Плоди	1 центнер
	Живці	1 тис. штук

Продовження табл. 4.6

1	2	3
Кісточкові культури	Плоди	1 центнер
	Живці	1 тис. штук
Ягідники	Ягоди	1 центнер
Виноградники	Плоди	- // -
	Живці	1 тис. штук
Плантації хмелю	Плоди	1 центнер
	Живці, чубуки	1 тис. штук
Шишки хмелю	Шишки хмелю	1 центнер
	Живці	1 тис. штук
6. Квітникарство		
Квітникарство відкритого ґрунту	Квітки зрізані, бульбоцибулини, кореневища, живці, саджанці	1 тис. штук
Квітникарство захищеного ґрунту	Квітки зрізані, квітки в горщиках, розсада	- // -
	Насіння	1 кілограм
	Живці	1 тис. штук
Насіння квітникових культур	Насіння	1 кілограм
Розсадники плодових і декоративних культур (окремо за видами та сортами)	Сіянці, саджанці	1 тис. штук
7. Незавершене виробництво у рослинництві (витрати під урожай майбутнього року)		
Посів озимих зернових на зерно	Виконані роботи	1 гектар
Посів озимих зернових на зелений корм і силос	- // -	- // -
Посів овочевих культур на зиму	- // -	- // -
Підняття зябу	- // -	- // -
Луціння стерні (без зяблевої оранки)	- // -	- // -
Внесення органічних добрив	- // -	- // -
Внесення мінеральних добрив	- // -	- // -
Снігозатримання (у IV кварталі)	- // -	- // -

Продовження табл. 4.6

1	2	3
Догляд за багаторічними травами посіву минулих років	Виконані роботи	1 гектар
Посів багаторічних трав весною та восени звітного року	- // -	- // -
Догляд за парами під ярі культури врожаю майбутнього року	- // -	- // -
Роботи з докорінного поліпшення сіножатей і пасовищ	- // -	- // -
Вапнування та гіпсування земель	- // -	- // -
Первинне окультурення меліоративних земель	- // -	- // -
Підготовка теплиць	- // -	- // -
Підготовка парників	- // -	- // -
Зрошення	- // -	- // -
Осушення	- // -	- // -
Інші роботи незавершеного виробництва	- // -	- // -
Витрати на утримання меліоративних споруд	- // -	- // -
Витрати на утримання полезахисних лісосмуг	- // -	- // -
II. Тваринництво		
<i>1. Велика рогата худоба молочного напрямку</i>		
Основне стадо (корови та бики-плідники)	Молоко	1 центнер
	Приплід	1 голова
Худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибракувані з основного стада, корови-годувальниці)	Приріст живої ваги	1 центнер
	Жива вага	- // -
<i>2. Велика рогата худоба м'ясного напрямку</i>		
Основне стадо (корови та бики-плідники) і телята віком до 8 місяців)	Приплід	1 голова
	Приріст живої ваги	1 центнер

Продовження табл. 4.6

1	2	3
Худоба на вирощуванні і відгодівлі (телиці і бички старші 8 місяців, корови, бики-плідники і воли, вибракувані з основного стада)	Приріст живої ваги	- // -
	Жива вага	- // -
3. Свинарство		
Основне стадо свиней (свиноматки, хряки-плідники і поросята до відлучення)	Поросята відлучені	1 голова
	Приріст живої ваги	1 центнер
Свині на вирощуванні	Приріст живої ваги	- // -
	Жива вага	- // -
Свині на відгодівлі	Приріст живої ваги	- // -
	Жива вага	- // -
Примітка. Об'єкти планування та обліку виробничих витрат у свинарстві можуть уточнюватися відповідно до існуючої технології в конкретних підприємствах.		
4. Вівчарство (козівництво) роздільно-тонкорунне, напівтонкорунне, напівгрубошерсне, грубошерсне		
Основне стадо овець (вівцематки з ягнятами до відлучення, барани-плідники, барани-пробники, валухи)	Ягнята на час відлучення	1 голова
	Вовна, пух, молоко	1 центнер
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої ваги	- // -
	Вовна	- // -
5. Вівчарство каракульське і смушкове		
Основне стадо (вівцематки з ягнятами до відлучення, барани-плідники, барани-пробники)	Приплід	1 голова
	Вовна, приріст живої ваги	1 центнер
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої ваги	- // -
	Вовна	- // -

Продовження табл. 4.6

1	2	3
6. Птахівництво		
Доросле стадо	Яйця	1 тис. штук
Молодняк на вирощуванні	Приріст живої ваги	1 центнер
7. Інкубація		
Інкубація яєць	Добовий молодняк	1 тис. голів
Примітка. Об'єкти планування та обліку виробничих витрат у птахівництві можуть уточнюватися відповідно до існуючої технології, що використовується конкретним підприємством.		
8. Конярство		
Основне стадо	Приплід	1 голова
	Молоко	1 центнер
	Робота коней	1 робочий день
Молодняк на вирощуванні	Приріст	1 кормо-день
9. Кролівництво і звірівництво		
Основне стадо	Діловий молодняк	1 голова
Молодняк різного віку	Приріст живої ваги	1 центнер
	Приріст	1 тис. кормо-днів
10. Рибництво, бджільництво, штучне осіменіння тварин і птиці		
Рибництво	Мальки	1 тис. штук
	Цьоголітки, річники, ремонтний молодняк, риба	1 центнер
Бджільництво (розплідне, медове, запилювальне-медове, запилювальне)	Неплідна матка, матка плідна, пакети із бджолами (рої), соти бджолині	1 штука
	Мед, віск бджолиний	1 центнер

Продовження табл. 4.6

1	2	3
Бджільництво (розплідне, медове, запилювально-медове, запилювальне)	Прополіс	1 кілограм
	Рій	1 штука
	Бджоляна отрута (сирець), пилок квітковий, маточне молоко	1 грам
	Соторамка	1 штука
	Запилення культур	1 гектар
Шовківництво	Кокони тутового шовкопряда, грена	1 кілограм
Одержання сперми (за видами тварин)	Сперма	1 спермо-доза
III. Підсобні (промислові) виробництва з переробки сільськогосподарської продукції		
Виробництво комбікормів	Комбікорм, кормові суміші, кормові добавки, гранули, брикети	1 центнер
Переробка зерна	Борошно, крупа, дроблене зерно, дерть	- // -
Первинна обробка льону і луб'яних культур	Треста, коноплі, волокно	- // -
Переробка овочів, фруктів і картоплі	Консерви	1 тис. умовних банок
	Швидкозаморожена засолена, заквашена продукція, сушена картопля, овочі, сухофрукти	1 центнер
	Соки	1 тис. умовних банок
	Спирт	1 декалітр
Переробка олійних культур	Олія, шрот, макуха	1 центнер

Продовження табл. 4.6

1	2	3
Виноробне виробництво	Виноматеріал, сокоматеріал, вино, коньяк, вакуум-сусло, сік, спирт	1 декалітр
Забій худоби і птиці, кролів тощо	М'ясо, субпродукти	1 центнер
	Шкури, шкурки, смушки	1 штука
	Пір'я	1 кілограм
Переробка молока	Молочна продукція (в перерахунку на молоко), вершки, сметана, масло, сир	1 центнер
Утилізація відходів	Перо, пух (у перерахунку на 12 відсотків вологості)	- // -
	М'ясо-кісткове борошно	- // -
Виробництво вітамінно-трав'яного борошна	Трав'яне борошно, сіне борошно	- // -
IV. Допоміжні виробництва		
Ремонтна майстерня	Відремонтований об'єкт, виготов- лений виріб	1 штука (замовлення)
Автомобільний транспорт	Обсяг роботи	10 тонно- кілометрів, 1 машино-день, 1 машино- година
Жива тяглова сила	Робочий день	1 робочий день коней
	Приплід	1 голова приплоду
Електропостачання	Електроенергія	10 кВт · год
Теплопостачання	Теплоенергія	10 Гкал

Закінчення табл. 4.6

1	2	3
Водопостачання	Вода	1 куб. метр
Газопостачання	Газ	1 куб. метр
	Газ скраплений	1 кілограм
Холодильні установки	Послуги з охолодження	1 центнеро-день
V. Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання		
Утримання і використання машинно-тракторного парку	Обсяги роботи	1 умовний гектар
Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин	- // -	1 фізичний гектар
Поточний ремонт будівель і споруд	Об'єкт ремонту	1 одиниця

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв

Собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається діленням суми витрат на обсяг продукції (робіт і послуг).

Фактична собівартість продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються. Аналітичні рахунки закриваються в такій послідовності: газо-, тепло-, електро- та водопостачання, ремонтна майстерня, холодильні установки, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт. Транспортні роботи тракторів і послуги живої тягової сили калькулюються раз у кінці року.

Витрати на утримання газового господарства обліковуються на одному аналітичному рахунку в розрізі окремих статей, включаючи вартість одержаного газу. Обліковою і калькуляційною одиницею в газопостачанні є 1 куб. метр. У підприємствах, де використовується лише скраплений (балонний) газ, розраховується собівартість 1 кілограма газу.

Для розрахунку фактичної собівартості 1 куб. метра газу необхідно витрати на газопостачання, включаючи вартість придбаного газу, поділити на його кількість і за цією оцінкою надані послуги відносити на споживачів відповідно кількості відпущеного кожному з них газу.

Собівартість 10 Гкал теплоенергії визначається діленням суми витрат на виробництво, придбання та передачу споживачам теплоенергії на її загальну кількість без урахування енергії, що використана на власні потреби котельні, та втрат її в мережі. Собівартість теплоенергії відноситься щомісяця на користувачів виходячи з її кількості, спожитої кожним з них.

Для розрахунку собівартості 10 кВт/год електроенергії потрібно всі витрати, пов'язані з її виробництвом на власних електростанціях, вартість електроенергії, одержаної із загальної мережі, і витрати на утримання електрогосподарства поділити на загальну кількість спожитої електроенергії без урахування електроенергії, використаної електрогосподарством. Собівартість електроенергії щомісяця списується на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них. Витрати на утримання електрогенераторів, змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними та іншими агрегатами, відносять безпосередньо на відповідні виробництва.

У водопостачанні визначається собівартість 1 куб. метра води, добутої власною водокачкою і одержаної зі сторони. Для цього витрати на водопостачання (витрати на утримання водокачки, вартість води, одержаної зі сторони, витрати на утримання внутрігосподарської водорозподільної мережі тощо) діляться на загальну кількість використаної води. Щомісяця собівартість її відноситься на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них.

Витрати на утримання насосних установок, які обслуговують поля, ферми, ставки, пасовища, відносяться на витрати відповідного об'єкта чи на загальновиробничі витрати.

Фактична собівартість виконаних робіт у ремонтно-механічній майстерні визначається щомісяця. В бухгалтерському обліку витрати відображаються за окремими замовленнями (групою однорідних замовлень), а загальновиробничі витрати ремонтно-механічної майстерні розподіляються між окремими замовленнями пропорційно до нарахованої прямої оплати праці. Зняті з відремонтованого

об'єкта вузли і деталі оцінюються за справедливою вартістю (вартістю відновлення) або вартістю придбання. На вартість знятих вузлів (деталей) зменшуються витрати на ремонт об'єкта.

Фактична собівартість закінчених ремонтних робіт щомісяця списується на споживачів послуг.

Облік витрат на утримання холодильних установок ведеться на окремому аналітичному рахунку.

На підставі журналу обліку руху та зберігання продукції в холодильних камерах і спеціальних сховищах щомісяця розраховується кількість центнеро-днів зберігання кожного виду продукції. Фактична собівартість послуг холодильних камер відноситься на споживачів, збільшення собівартості продукції, що зберігається, або на витрати збуту.

Облік витрат на утримання вантажного автотранспорту ведеться, як правило, на одному аналітичному рахунку незалежно від кількості, видів, вантажопідйомності та характеристики кузова машин. В окремих випадках ведуть облік витрат на роботу спеціальних машин (автокранів тощо).

Перевезення вантажів обліковується в тонно-кілометрах, а робота спеціальних машин та обсяг перевезень людей вантажним автотранспортом — в машино-годинах, кількість яких у кінці звітного періоду перераховується в машино-дні.

Для визначення собівартості виконаних робіт спочатку розраховується собівартість машино-дня роботи вантажного автотранспорту, якщо ним виконувалися роботи на засадах погодинної оплати. Для цього всі витрати на його утримання ділять на кількість машино-днів, відпрацьованих на всіх видах робіт, та визначають витрати, пов'язані з роботами з погодинною оплатою. Решта витрат становитиме собівартість робіт з перевезення вантажів, для визначення якої витрати на ці роботи ділять на обсяг робіт у тонно-кілометрах (калькуляційною одиницею роботи є 10 тонно-кілометрів). Щомісяця фактичні витрати списуються на відповідні об'єкти.

Витрати на утримання автокранів та інших спеціальних машин відображають окремо і відносять на споживачів виходячи з обсягу виконаних робіт та відпрацьованого часу на обслуговування кожного з них.

На собівартість послуг живої тягової сили відноситься вартість кормів, амортизація робочих тварин та інших необоротних ак-

тивів, оплата праці працівників, що доглядають за тваринами, витрати на профілактичні ветеринарні заходи тощо.

Собівартість однієї голови приплоду обчислюється за вартістю 60 кормоднів утримання однієї голови дорослої рогатої худоби. Собівартість одного кормодня (для оцінки вартості приплоду) розраховується діленням усієї суми витрат з утримання робочої худоби на кількість кормоднів.

Собівартість одного робочого дня визначається діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби (без вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість відпрацьованих робочих днів (без днів роботи на самообслуговуванні). При цьому робочий день коней і волів прирівнюється один до одного.

Визначена собівартість одиниці послуг живої тягової сили є підставою для віднесення витрат на споживачів виходячи з кількості використаних ними робочих днів (конеднів).

4.5. Облік та порядок калькулювання собівартості продукції рослинництва

У рослинництві виробничі витрати групують окремо з рільництва, овочівництва, луківництва, вирощування сіна, садівництва з виділенням витрат на врожай поточного року і на врожай майбутніх років.

Усі прямі витрати на рослинництво відображаються на субрахунку 231 “Рослинництво” у розрізі аналітичних рахунків: “Витрати на вирощування картоплі”, “Витрати на вирощування бугряку кормового” тощо.

За дебетом субрахунка 231 “Рослинництво” протягом року відображають прямі витрати на рослинництво з кредиту рахунків (субрахунків) 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”, 66 “Розрахунки з оплати праці”, 65 “Відрахування на соціальні заходи тощо”, 91 “Загальновиробничі витрати” тощо. Зібрані на цьому рахунку витрати становлять фактичну собівартість продукції рослинництва.

Значну частину основних витрат, що стосуються вирощування сільськогосподарських культур, протягом року неможливо віднести на той чи інший об’єкт калькулювання. Тому такі витрати попередньо обліковують протягом року у складі загальновиробничих, а потім відносять на певні види сільськогосподарських культур

шляхом розподілу. У разі, якщо сільськогосподарське підприємство займається одночасно і рослинництвом, і тваринництвом, складається один розрахунок розподілу загальновиробничих витрат.

Витрати і вихід продукції рослинництва обліковують на субрахунок рахунка 231. На дебеті цього субрахунка відображають витрати на виробництво, а по кредиту — вихід продукції; дебетове сальдо відображає незавершене виробництво у рослинництві. Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва здійснюють відповідно до передбачених об'єктів в Особових рахунках підрозділу (орендаря) або у “Виробничому звіті по рослинництву”. При калькулюванні собівартості окремих видів продукції рослинництва діє загальний принцип: для розрахунку собівартості продукції беруться всі понесені на вирощування даної культури витрати за мінусом вартості побічної продукції. При цьому побічна продукція враховується лише в тому обсязі, який використовується в господарстві.

Аналітичний облік витрат рослинництва ведуть у розрізі статей витрат. Для складання калькуляції собівартості продукції рослинництва необхідно визначити за даними аналітичного обліку фактичні витрати на продукцію.

Для визначення фактичної собівартості одиниці продукції складається спеціальний розрахунок, в якому використовуються або показники умовної продукції, або затверджені по підприємству ставки питомої ваги собівартості виду продукції у загальній собівартості виробництва.

Після складання звітних (фактичних) калькуляцій планова собівартість продукції коригується до фактичної собівартості, враховуючи продукцію рослинництва на складі, реалізованої і відпущеної на відгодівлю худобі.

Облік витрат у рослинництві в бухгалтерському обліку відображається проведеннями у табл. 4.7.

Виробнича собівартість продукції за видами сільськогосподарських культур визначається:

- а) зерна, насіння соняшнику — франко-тік (франко-місце зберігання);
- б) соломи, сіна — франко-місце зберігання;
- в) цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, маточників цукрових буряків, коренеплодів — франко-поле (франко-місце зберігання);

г) плодів, ягід, винограду, листя тютюну, продукції лікарських та ефіроолійних культур і квітникарства, овочів закритого ґрунту — франко-пункт приймання (зберігання);

г) соломки та трести льону, конопель — франко-пункт зберігання чи переробки (в підприємстві);

д) насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур — франко-пункт зберігання;

е) зеленої маси на корм — франко-місце споживання;

є) зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул — франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна, гранул.

Усі наступні витрати на виконання операцій з підготовки продукції до реалізації та її проведення відносяться на витрати зі збуту.

Таблиця 4.7

Облік витрат у рослинництві

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим вирощуванням продукції рослинництва	23	661
2	Враховано відрахування на соціальні заходи:		
	• збір у Пенсійний фонд	23	651
	• збір у Фонд соціального страхування на випадок непрацездатності	23	652
	• збір у Фонд соціального страхування на випадок безробіття	23	653
	• збір у Фонд соціального страхування на випадок профзахворювань	23	652
3	Придбання насіння від постачальників:		
	• проведена оплата насіння сторонньої організації	631	311
	• нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644
	• отримано й оприбутковано насіння для посадки	208	631
	• врахований податковий кредит з ПДВ	644	631
4	Списано насіння, витрачене для посіву	23	208

Закінчення табл. 4.7

1	2	3	4
5	Списано добрива, використані для поліпшення родючості земель	23	208
6	Списані отрутохімікати, використані для боротьби із шкідниками і хворобами сільськогосподарських культур	23	208
7	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів, використовуваних безпосередньо при підготовці площ	23	131
8	Списано бензин, використаний на роботу механізмів, що працювали безпосередньо при підготовці площ	23	203
9	Враховано витрати з вапнування земель: <ul style="list-style-type: none"> • зроблена оплата сторонньої організації • нарахований податковий кредит з ПДВ • отримане й оприбутковане вапно для вапнування земель • врахований податковий кредит з ПДВ 	631 641 39 644	311 644 631 631
10	Списується рівними частинами під час сівозміни вапно, витрачене для вапнування земель	23	39
11	Враховано заробітну плату працівників, зайнятих вапнуванням земель	39	661
12	Нараховано відрахування на соціальні заходи	39	651; 652; 653
13	Списується рівними частинами під час сівозміни заробітна плата працівників, зайнятих вапнуванням земель	23	39
14	Списуються рівними частинами під час сівозміни відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників, зайнятих вапнуванням земель	23	39
15	Облік послуг сторонніх організацій: <ul style="list-style-type: none"> • врахована вартість послуг сторонніх організацій по електро-, тепло-, водо- і газопостачанню • нарахований податковий кредит з ПДВ • зроблена оплата послуг стороннім організаціям по електро-, тепло-, водо- і газопостачанню • врахований податковий кредит з ПДВ 	23 641 631 644	631 644 311 631
16	Оприбутковано готової продукції рослинництва	27	23

Якщо ці операції здійснюються за плату, їх розглядають як виконання робіт на сторону з відображенням в складі доходів.

Витрати на обробіток площ, на яких повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні втрати. При пересіві повністю загинув посівів сума витрат становить вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати). Всі інші суми витрат на лущіння стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість добрив і витрачені на їх внесення суми тощо, тобто неповторювані витрати, списуються в розрізі статей на пересіяну культуру.

Витрати на вирощування культур, які частково загинули або по яких стався недобір продукції внаслідок стихійного лиха, списуються на втрати від стихійного лиха чи від техногенних катастроф і аварій тощо.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листа та іншої побічної продукції рослинництва визначається виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції згідно з табл. 4.8.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів і соломи.

Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом у них повноцінного зерна.

Наприклад. На підприємстві зібрано 20 тис. ц повноцінного зерна озимої пшениці та 1500 ц зерновідходів із вмістом у них зерна 60 % . Витрати на вирощування цієї культури (без вартості соломи) становили 292600 грн. Розрахунок собівартості одержаної продукції виконується таким чином. Кількість повноцінного зерна у зерновідходах становить 900 ц ($1500 \times 60/100$). Загальна його кількість з урахуванням зерновідходів дорівнюватиме

Оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств

Види побічної продукції та одиниця калькулювання	Методика оцінки побічної продукції
1	2
Солома і полова зернових та зернобобових культур, кукурудзиння, соняшничиння, солома сіяних трав (центнер)	Нормативні витрати на виконання робіт зі збирання, транспортування та скиртування соломи, кукурудзиння, соняшничиння до кількості продукції, що використана або буде використана в підприємстві
Гичка цукрових і кормових буряків (центнер)	Нормативні витрати на збирання та транспортування гички з поля до пункту використання
Цукрові буряки, забраковані при кагатуванні та розкритті кагатів (центнер)	За собівартістю коренів кормових буряків (з урахуванням якості)
Насіння льону і конопель (центнер)	Нормативні витрати на підготовку і обмолот стебел, транспортування та оброблення насіння
Дрібна і пошкоджена картопля та овочі, використані для годівлі тварин (центнер)	За собівартістю коренів кормових буряків (з урахуванням якості)
Мед від бджолосімей, які використовувалися для запилення культур в теплицях (центнер)	За реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості
Відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур (центнер)	За реалізаційними цінами, а у разі згодовування тваринам — за цінами на корені кормових буряків
Падалиця (центнер)	За реалізаційними цінами чи цінами їх використання
Живці, відсадки, вуси, паростки (1 тис. штук)	За цінами можливої реалізації
Гній (тонна)	Вартість підстилки та нормативно-розрахункові витрати, які включають амортизацію та поточний ремонт пристроїв для видалення гною з тваринницьких приміщень, та транспортні витрати на зберігання гною та сечі в гноєсховищах

1	2
Вовна-линька (центнер), пух (центнер), перо (центнер), міражні яйця (штук), м'ясо півників яєчних курей, забитих у дорослому віці, і м'ясо забитих звірів (центнер), шкури забитих тварин (штук), молоко овець (центнер), шкаралупа (при інкубації, кілограм), гренажні кокони, з яких не вийшли метелики (центнер)	За реалізаційними цінами чи цінами їх використання
Вартість робіт, виконаних племінними кіньми та молодняком коней (коне-день)	За собівартістю коне-днів робочих коней
Пташиний послід (центнер)	Нормативно-розрахункові витрати на видалення посліду з приміщень та його сушіння і зберігання, вартість тари
Відходи, що використовуються в промислових виробництвах і промислах	За реалізаційними цінами або цінами їх можливого використання (допускається використання цін на аналогічні продукти на м'ясокомбінатах, молоко- і сирзаводах, птахозабійних підприємствах тощо). Відходи, що не використовуються, не оцінюються

20900 ц (20000 + 900). Собівартість 1 ц повноцінного зерна становитиме 14 грн (292600 грн : 20900 ц), а собівартість 1 ц зерновідходів становитиме 8,4 грн (14 × 900/1500).

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з одержанням насіннєвого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість 1 ц насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості куку-

рудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з урахуванням базової вологості зерна в качанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи береться нарівні 14 %). Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року в підприємстві та перероблених для внутрігосподарських потреб, виконується за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.

При потребі додатково розраховується фактична собівартість 1 ц кукурудзи в качанах.

Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків (фабричних і маточних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування.

Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і забракованих буряків та додаються витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами у звітному році. Поділивши цю суму на кількість центнерів буряків, закладених у кагати, визначають собівартість 1 ц.

Облік витрат на догляд за кагатами, починаючи із січня, та витрат на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи ведеться на окремому аналітичному рахунку, на який списується після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. У результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки, та забраковані, які оцінюються за середньою собівартістю кормових буряків з урахуванням їх якості, та визначається собівартість 1 ц буряків-висадків діленням витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу одержаних буряків-висадків. Вирощене насіння цукрових і кормових буряків калькулюється в порядку, передбаченому для продукції зернових культур.

Для визначення собівартості продукції льону та конопель витрати на їх вирощування розподіляються між насінням і соломкою пропорційно їх вартості за діючими цінами реалізації. Собівар-

тість соломки визначається діленням витрат на фізичну масу. Собівартість трести льону-довгунця чи конопель включає вартість соломки і витрати на її розстилення, перегортання, підняття із стелищ тощо.

Собівартість 1 ц насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки.

Для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідних культур розподіляються між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Для розрахунку собівартості 1 ц картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключається вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат діляться на кількість повноцінної продукції.

Собівартість 1 ц продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі й оцінена за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності.

При веденні обліку витрат по групі овочевих культур розраховується середня собівартість продукції цих культур. Для визначення собівартості продукції окремої культури витрати на групу культур розподіляються між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

До собівартості продукції теплиць включаються і витрати на утримання бджолиних сімей для запилення (без вартості одержаного меду та іншої продукції бджільництва за реалізаційними цінами).

Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляються пропорційно вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.

Для розрахунку собівартості 1 ц продукції баштанних культур усі витрати діляться на кількість оприбуткованої продукції. При

цьому фактичні витрати на вирощування баштанних культур розподіляються між видами продукції пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість 1 ц насіння овочевих і баштанних культур визначається діленням витрат на їх вирощування, збирання, сушіння та сортування (без вартості відходів і побічної продукції за цінами можливого використання) на кількість одержаної продукції.

Собівартість кормових буряків, а також цукрових буряків, вирощених для годівлі худоби, визначається діленням витрат (без вартості гички за нормативно-розрахунковими витратами) на кількість одержаної продукції.

Витрати на вирощування та збирання кормових культур становлять собівартість одержаної продукції (зеленої маси, сіна та ін.).

Витрати на вирощування і догляд за однорічними сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовуються для одержання одного виду продукції, повністю відносяться на її собівартість. При одержанні кількох видів продукції (зеленої маси, включаючи і випас, та сіна) витрати на їх вирощування розподіляються пропорційно площам, використаним для одержання відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції відносяться безпосередньо на її собівартість.

Витрати на вирощування багаторічних трав розподіляються на витрати минулих років і витрати поточного року.

Витрати минулих років — це витрати на вартість насіння та інші витрати; вони обліковуються на окремому аналітичному рахунку і рівномірно розподіляються за роками залежно від терміну експлуатації посівів. Ці витрати в розрізі статей додаються до витрат поточного року. Якщо з окремих площ сіяних трав одержують кілька видів продукції, то витрати, віднесені на цю площу, розподіляються між видами продукції пропорційно кількості зібраної зеленої маси.

Витрати поточного року — це витрати на щорічний догляд за посівами та збирання врожаю. Вони разом з певною часткою витрат минулих років становлять собівартість отриманої продукції звітного періоду.

При збиранні з однієї і тієї площі кількох видів продукції витрати минулого і поточного року розподіляються між ними пропорційно площі збирання, до яких додають прямі витрати на збирання, що і буде становити собівартість продукції.

При збиранні сіяних однорічних і багаторічних трав на насіння солома оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю і виключається із загальних витрат, а решта суми становитиме собівартість одержаного насіння.

Витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати майбутніх періодів і розподіляються протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4–9 років, залежить від очікуваного порядку використання площі і затверджується наказом про облікову політику підприємства.

Собівартість 1 ц готового силосу та сінажу визначається вартістю закладеної зеленої маси і витрат на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування (включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів). Загальна сума витрат ділиться на фізичну вагу одержаного готового силосу чи сінажу.

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат поточного року виключається вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання.

Собівартість 1 ц плодів, ягід, винограду визначається діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (а при потребі — за її видами та сортами) на кількість одержаної продукції.

У неспеціалізованих підприємствах витрати обчислюються в цілому по садівництву і калькулюється середня собівартість одержаної продукції. При потребі визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

Для визначення собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанців насіннячкових і кісточкових порід тощо) загальна сума витрат на вирощування окремих культур чи груп з кожного поля (без витрат на викопування) розподіляється пропорційно кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених у ґрунті для дорощування.

Для визначення собівартості 1000 викопаних саджанців необхідно до витрат, що припадають на їх вирощування, додати витрати на викопування і загальну суму поділити на кількість викопаних саджанців.

Витрати на вирощування і збирання та доробку хмелю розподіляються між одержаною продукцією пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

У спеціалізованих підприємствах облік витрат на вирощування квітів ведеться за культурами, а собівартість продукції розраховується діленням витрат на її кількість. У разі вирощування кількох культур на одній площі (в одній теплиці) сума витрат розподіляється між видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Неспеціалізовані підприємства облік витрат на вирощування квітів ведуть у розрізі відкритого і закритого ґрунту; окремий рахунок відкривають для обліку витрат на вирощування насіння. Між видами продукції сума витрат розподіляється пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

На підприємствах, які вирощують гриби, виробництво складається з двох переділів. Продукцією першого є компост, собівартість якого визначається діленням загальної суми витрат на кількість отриманого компосту.

Основною продукцією другого переділу є товарний гриб, собівартість якого визначається сумою витрат, включаючи собівартість закладеного компосту за мінусом вартості використаної побічної продукції, діленням на кількість отриманих грибів.

Використаний компост та корінці розглядають як побічний продукт. Побічна продукція оцінюється згідно з табл. 4.8.

4.6. Облік і калькулювання собівартості продукції тваринництва

Завдання обліку і первинний облік тварин. Тваринництво є однією з найважливіших підгалузей сільського господарства. Облік у тваринництві проводиться за витратами на вирощування й утримання худоби та за поголів'ям (їх кількості) тварин, які поділяються на три групи:

- робоча і продуктивна худоба (основне стадо);

- молодняк тварин на вирощуванні;
- тварини на відгодівлі.

Правильна і раціональна організація ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах повинна забезпечувати контроль за виконанням планів кількісних (кількість голів тварин, що поставлені на відгодівлю, і кількість центнерів приросту ваги тварин) і якісних показників відгодівлі, сприяти виявленню та використанню резервів підвищення ефективності відгодівельних операцій. Виходячи з цього, основними завданнями обліку основного стада, молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі у сільськогосподарських підприємствах є:

- своєчасне і правильне документальне відображення операцій та забезпечення достовірності даних щодо надходження і вибуття тварин й одержання готової продукції;
- контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання і на всіх етапах їх руху;
- забезпечення щоденної реєстрації даних про рух поголів'я з метою визначення потреби у кормах на кожен день;
- правильне обчислення фактичної вартості тварин при їх надходженні та вибутті;
- здійснення заходів з метою недопущення нестач, крадіжок і загибелі тварин.

Бухгалтерський облік молодняку тварин на фермах і в бухгалтерії сільськогосподарського підприємства організовується і ведеться під керівництвом головного бухгалтера сільськогосподарського підприємства та бухгалтера з обліку у тваринництві.

Необхідними передумовами здійснення контролю за збереженням молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі є:

- перевірка чисельності тварин та їх обов'язкове зважування при визначенні приросту, прийманні та відпуску;
- проведення контролю за своєчасним і правильним веденням обліку поголів'я на фермах;
- систематичне проведення інвентаризації з метою недопущення втрат поголів'я та ваги;
- встановлення переліку осіб (завідувачі фермами, бригадири, старші працівники ферм та ін.), що відповідають за приймання і відпуск тварин, їх зважування, правильне та своєчасне оформлення цих операцій, а також збереження закріплених за ними тварин;

- звільнення і переміщення матеріально відповідальних осіб лише за згодою головного бухгалтера сільськогосподарського підприємства;
- затвердження переліку посадових осіб, яким надано право підписувати документи на переміщення тварин у господарстві, а також видавати дозвіл (підписувати перепустку) на їх вивезення за межі сільськогосподарського підприємства.

Облік тварин (птиці, звірів, кролів, бджолосімей, а також тварин, вибракуваних з основного стада, і тварин, прийнятих від населення для реалізації) здійснюється відповідно до Інструкції з обліку молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі, затвердженої наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 15.01.97 № 7 (Інструкція № 7). Також у бухгалтерському обліку відображення інформації про тварин проводиться відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

Відповідно до Інструкції № 7 при одержанні приплоду завідувач фермою (бригадир) чи зоотехнік складають у двох примірниках “Акт на оприбуткування приплоду тварин” (с.-г. ф. № 95). Дані акта щодня записують у “Книгу обліку руху тварин і птиці” (с.-г. ф. № 34), а також використовують для ведення зоотехнічного обліку і нарахування заробітної плати працівникам ферми.

Обидва примірники акта передаються в бухгалтерію: один — наступного дня після його складання, а другий — наприкінці місяця разом зі “Звітом про рух худоби і птиці на фермі” (с.-г. ф. № 102) після того, як на його підставі будуть зроблені записи в реєстрах зоотехнічного обліку. Запис в акті здійснюють індивідуально за кожною головою приплоду великої рогатої худоби і коней, по інших тваринах — у цілому за статеві-віковою групою.

У каракульському вівчарстві дані про хід окоту у кожній отарі за минулу добу бригадир (обліковець) записує в “Акт про хід окоту овець” (с.-г. ф. № 103) у двох примірниках. Порядкова нумерація актів ведеться по кожній отарі з початку року. Відвантаження на забійний пункт усієї продукції окоту з товарною шкірою (ягнята для забою на шкіру, мертвнонароджені, викидні та ін.) і нетоварною шкірою (ембріони) оформляють “Накладними внутрішньогосподарського призначення” (с.-г. ф. № 87) у трьох примірниках, з яких один залишається у бригадира (обліковця).

Для обліку кількості каракулю, отриманого окремими бригадами, на ягнят, що відвантажуються на забійний пункт, прикріплюють бирки із зазначенням номера бригади. При забої бирка переноситься на зняту шкуру. Таку ж бирку прикріплюють і на відправлені на забійний пункт каракулеві шкурки ягнят, забитих в отарі.

Усю продукцію окоту каракульських овець, що надійшла протягом дня на забійний пункт, записують окремим рядком у кожній накладній у відповідні графи “Акта на вибуття тварин і птиці” (с.-г. ф. № 100). Тут же показують вихід шкур, нетоварних шкур, тушок, отриманих від переробки (забою).

Наприкінці робочого дня “Акт на вибуття тварин і птиці” (с.-г. ф. № 100) підписують усі члени комісії, призначеної керівництвом сільськогосподарського підприємства на період окоту для якісного прийому продукції забійним пунктом. Наприкінці акта матеріально-відповідальна по забійному пункті особа розписується про прийняття продукції на відповідальне збереження для наступного відправлення на склад сільськогосподарського підприємства або для продажу.

На підприємствах, які не займаються виробництвом каракульського смушку, ягнят оприбутковують на підставі “Акта на оприбуткування приплоду тварин” у день окоту з планової собівартості голови приплоду (наприкінці року проводиться дооцінка до фактичних витрат), виходячи з того, що на приплід відносять 12 % витрат основної отари романівської породи, 15 % — каракульської і 10 % — всіх інших порід.

У спеціалізованих птахофабриках для прийому отриманих (введених) курчат застосовують “Акт виводу і сортування добового молодняку птиці” (с.-г. ф. № 106). Його складає начальник цеху (інкубатора) або зоотехнік у день оприбуткування курчат. У цьому акті вказують відсоток виходу і якість введених курчат у кожній партії закладених яєць. Начальник цеху (інкубатора) на підставі відповідних документів складає і представляє в бухгалтерію “Звіт про процеси інкубації” (с.-г. ф. № 105). Звіт підписують начальник цеху й оператор і затверджує керівник підприємства. Передачу курчат з цеху інкубації в цех вирощування здійснюють за “Накладними внутрігосподарського переміщення” (с.-г. ф. № 87). На кожну партію птиці, відправлену в забійний цех, виписується окрема накладна.

Курчата, гусенята, каченята, індичата при інкубації у своєму господарстві оприбутковуються на підставі звіту про процес інкубації в добовому віці за плановою (наприкінці року — за фактичною) собівартістю добового молодняка.

На отриманий приплід звірів і кролів складають “Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів” (с.-г. ф. № 96), у якому вказують кількість знайденого в кожному гнізді молодняка (живого і загиблого). Оприбутковують тільки живих звірів (кроленят), що виявлені при реєстрації приплоду. Накопичувальний акт складає завідувач фермою чи зоотехнік у момент розкриття гнізд. Дані актів переносять у реєстри зоотехнічного обліку і використовують для нарахування заробітної плати працівникам ферми. Накопичувальні акти представляють у бухгалтерію разом із “Звітом про рух худоби і птиці на фермі” (с.-г. ф. № 102).

Телята оприбутковуються на підставі “Акта на оприбуткування приплоду тварин” у день народження за плановою (а наприкінці року — за фактичною) собівартістю 60 кормоднів утримання великої рогатої худоби.

Поросята оприбутковуються на підставі “Акта на оприбуткування приплоду тварин” у день опоросу за плановою (а наприкінці року — за фактичною) собівартістю 1 центнера живої ваги відлучених поросят.

Лошата робочих коней оприбутковують на підставі “Акта на оприбуткування приплоду тварин” у добовому віці за плановою (наприкінці року — за фактичною) собівартістю 60 днів утримання дорослих коней.

Лошата племінних коней оприбутковують на підставі “Акта на оприбуткування приплоду тварин” у добовому віці за плановою собівартістю 1 голови приплоду (наприкінці року — за фактичною), що складається з витрат на утримання основного стада без вартості побічної продукції.

Тварини, придбані в інших сільськогосподарських підприємствах, племінних об'єднаннях тощо, оприбутковуються на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур; при придбанні племінних тварин заповнюється також “Племінне свідоцтво”.

Тварини, що надійшли в порядку безоплатної передачі від інших підприємств як їх частина пайової участі, обліковуються

на підставі рахунків-фактур і “Товарно-транспортних накладних на відпуск-прийом тварин і птиці” (спеціалізована ф. № 1 с.-г.).

Прийом худоби від населення (відповідно до договору) з метою постановки її на дорощування і відгодівлю проводить комісія в складі керівника підрозділу, зоотехніка, ветпрацівника і працівника, якому будуть передані тварини для подальшого вирощування і відгодівлі, та в присутності особи, яка здає тварин. При цьому складається “Акт на закупівлю тварин у населення” (с.-г. ф. № 956), який затверджує керівник сільськогосподарського підприємства. Один примірник акта вручається особі, яка передає тварин. При постановці тварин на вирощування і відгодівлю їм присвоюють інвентарний номер. Головний бухгалтер перевіряє правильність розрахунку вартості куплених тварин у “Акті на закупівлю худоби в населення”, виписує видатковий касовий ордер і передає його разом з актом у касу для оплати.

В усіх випадках переведення молодняку тварин з однієї статево-вікової групи в іншу (включаючи і переведення тварин до основного стада), а також відлучення молодняку звірів і кролів складають “Акт на переведення тварин із групи в групу” (с.-г. ф. № 97). Акти заповнює зоотехнік (завідувач фермою) у день переведення тварин і птиці, відлучення звірів і кролів. Даний документ підписують також працівники, які передали і які прийняли худобу і птицю на подальше утримання, затверджує його керівник підприємства.

На кожен випадок загибелі, вимушеного забою чи падежу тварин від стихійного лиха складається “Акт на вибуття худоби і птиці” (с.-г. ф. № 100). В акті повинні бути докладно зазначені причини й обставини вибуття тварин і птиці, а також можливе використання продукції (у їжу, на корм худобі, на знищення тощо). Акт складає в день вибуття (забою) комісія у складі зоотехніка, ветеринарного лікаря, завідувача фермою і особи, за якою була закріплена тварина. Після оформлення акт передається керівникові підприємства на розгляд і затвердження. Після затвердження акта роблять запис про вибуття поголів'я в “Книзі обліку руху тварин і птиці” (с.-г. ф. № 34) і його разом із “Звітом про рух худоби і птиці на фермі” (с.-г. ф. № 102) представляють у бухгалтерію.

У випадку падежу, загибелі поголів'я з вини окремих осіб його вартість стягується з них у встановленому порядку.

Порядок переведення худоби і птиці в основне стадо й інші вікові групи та їхню оцінку здійснюють у встановленому порядку (табл. 4.9).

Групи і тривалість утримання в них поголів'я можуть уточнюватися відповідно до технології вирощування тварин, прийнятої в конкретному господарстві.

У господарствах, що займаються заготівлею і наступною відгодівлею худоби, для оформлення закінчення відгодівлі худоби і прийняття його від працівника керівник підрозділу складає “Акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу, дорощування” (с.-г. ф. № 986). На кожен вид худоби складається окремий акт у двох екземплярах, один із яких передається в бухгалтерію, а другий зберігається на фермі.

Інвентаризація молодняку тварин, худоби на відгодівлі, кролів, звірів, досліджуваних тварин і птиці проводиться щомісяця, а в спеціалізованих підприємствах із промисловими методами виробництва, де птиця міститься в широкогабаритних пташниках, у безвіконних приміщеннях з регульованим мікрокліматом тощо, — один раз у рік за станом на 31 грудня звітного року; інвентаризація бджолосімей здійснюється не менше двох разів у рік (навесні — не пізніше 10 квітня і восени, як правило, 1 жовтня).

Наприкінці року молодняк тварин і тварин на відгодівлі дооцінюється виходячи з їхньої живої ваги і діючих на 31 грудня договірних цін на відповідні види і групи з урахуванням вгодованості, а племінних тварин — за договірними цінами на них.

Для систематизації показників первинних документів на фермах по надходженню і вибуттю тварин ведуть “Книгу обліку руху тварин і птиці” (с.-г. ф. № 34). Книга є підставою для складання щомісячного “Звіту про рух тварин і птиці на фермі” (с.-г. ф. № 102), де відображається наявність тварин на початок і кінець звітного періоду, їхнє надходження і вибуття (голів і живої ваги) за видами по кожній обліковій групі. Разом з первинними документами “Звіт про рух тварин і птиці на фермі” передається в бухгалтерію. Після перевірки звітів здійснюють оцінку з надходження і вибуття звірів і птахів, тварин,

бджолосімей, а також худоби, вибракуюваної з основного стада, тварин, прийнятих від населення для реалізації згідно з П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Запис у Книзі відповідальні особи повинні робити щодня, реєструючи дані окремих документів, і визначати кількість поголів'я на початок наступного дня. Ці дані переносять у “Відомість витрат кормів” (с.-г. ф. № 94), де на підставі затверджених раціонів визначають потребу в кормах на день.

Наприкінці місяця підсумки Книги використовують для заповнення “Звіту про рух тварин і птиці на фермі” (с.-г. ф. № 102), де записують наявність тварин на початок і кінець звітного періоду, їхнє надходження і вибуття (поголів'я і жива вага).

Звіт складається зоотехніком, завідувачем ферм чи бригадиром у двох екземплярах і у встановлений термін разом з первинними документами з надходження і вибуття тварин і птиці представляється в бухгалтерію для перевірки і бухгалтерського обліку руху поголів'я.

Таблиця 4.9

**Порядок переведення тварин з групи в групу
на сільськогосподарських підприємствах**

№ п/п	Вид і група тварин	Переведення в іншу групу	Порядок оцінки тварин
1	2	3	4
1	Телята на випоюванні	У групу дорощування після закінчення випоювання	За живою вагою та плановою її собівартістю, яка в кінці року доводиться до рівня фактичної
2	Телята, вирощені на підсосі за технологією м'ясного скотарства	Через 8 місяців після розтелу	
3	Телята групи дорощування	У групу ремонтного молодняка чи на відгодівлю згідно з технологією	
4	Бички на плем'я	У основне стадо у 18-місячному віці	

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4
5	Телиці на поповнення основного стада	В нетелі після перевірки на тільність	
6	Нетелі	В основне стадо	
7	Свинки ремонтні	У групу свиноматок, що перевіряються, при вазі 100–120 кг (через місяць після першого продуктивного парування)	
8	Свиноматки, що перевіряються	У групу основних свиноматок після відлучення поросят першого опоросу	
9	Кнурі ремонтні	Переведення в групу кнурів, що перевіряються, у віці допуску до парування (12–14 місяців) при досягненні живої ваги не менше 160 кг та після перевірки їх на продуктивність	
10	Кнурі, що перевіряються	У групу основних кнурів у віці 18–22 місяців після оцінки продуктивності покритих ними маток	
11	Ягнята (козенята) народження звітного року	У момент відлучення від маток у 4–5-місячному віці	При відлученні від маток дооцінюють додатково на 50 % планової вартості молодняку в момент відсадки. В кінці року уточнюють оцінку виходячи з фактичних витрат
12	Молодняк овець народження минулого року та ярки	В основне стадо у віці 18–20 місяців після формування їх в маточні отари та проведенні парування (в племінних вівчарських господарствах, які утримують тонкорунні породи овець	За живою вагою та плановою її собівартістю, яка в кінці року доводиться до рівня фактичної

Закінчення табл. 4.9

1	2	3	4
		вовняного та м'ясного напрямку, при перетримці — у віці 2,5 роки)	
13	Молодняк птиці: курей, гусей, качок, індиків	Яйценосних порід — у віці 150 днів, м'ясних та м'ясо-яєчних порід — 180–240 днів	
14	Молодняк звірів усіх видів (включаючи соболів)	Переведення молодняку звірів в основне стадо здійснюється 31 грудня, а перехідного молодняку — не пізніше 28–29 лютого (крім нутрій). Молодняк нутрій: самки — після першого продуктивного парування на останнє число місяця, самці — у віці восьми місяців на останнє число місяця	За плановою собівартістю утримання, обчисленою виходячи з кількості кормоднів перебування в групі після відлучення від маток, а молодняк народження минулого року — за вартістю на початок року та планових затрат поточного року, обчислених за кількістю кормоднів. У кінці року коригують до рівня фактичних витрат
15	Молодняк кролів	Переведення молодих самок в основне (доросле) стадо здійснюється після відсадки від них кроленят першого окролу на останнє число місяця, а молодняка самців — у віці п'яти місяців на останнє число місяця	
16	Жеребці та кобили, мерини	В основне стадо переводять у віці 3-х чи 4-х років залежно від розвитку (коней високого скакового та бігового класу переводять в більш старшому віці)	
17	Тварини основного стада	Переводять на відгодівлю після втрати виробничого призначення	За балансовою вартістю

Аналітичний і синтетичний облік тварин. Організація аналітичного та синтетичного обліку руху тварин у сільськогосподарських підприємствах залежить від форми обліку, що застосовується.

Аналітичний облік поголів'я тварин повинен вестися з дотриманням таких умов:

1. Для організації належного обліку поголів'я тварин, контролю за їх наявністю і рухом тварини підлягають обов'язковій нумерації (клеймо, тавро). Доцільно присвоювати тваринам інвентарні номери в порядку їх реєстрації у спеціальній книзі. В ній вказують дату придбання чи народження, вік, стать, вагу в кілограмах, дату постановки на відгодівлю. Надалі в цій книзі вказують живу вагу тварин у момент зважування і в день зняття з відгодівлі.

2. Облік наявності і руху тварин здійснюється за місцями їх утримання, за матеріально відповідальними особами, видами і обліковими групами тварин.

3. Для обліку тварин завідувач підсобного господарства (відгодівельного пункту) чи зоотехнік веде Книгу обліку руху тварин. Надходження і вибуття худоби розшифровується за джерелами надходження (куплено, приплід, переведено з інших груп, приріст ваги) і напрямками вибуття (переведено в інші групи, забито, продано, загинуло).

4. Аналітичний облік молодняку тварин і тварин на відгодівлі ведеться у Книзі обліку руху худоби за кількістю голів, живою вагою і фактичною собівартістю. У зв'язку з необхідністю обліку тварин у двох натуральних показниках — за кількістю голів і вагою для забезпечення належного контролю за наявністю і рухом тварин графу Книги “кількість” необхідно поділити на дві частини: “кількість голів” і “жива вага, кг”.

5. У встановлені терміни, але не рідше одного разу в місяць, завідувач відгодівельного пункту чи зоотехнік складає звіт про рух тварин на фермі і подає його з прибутковими і видатковими документами за звітний період у бухгалтерію. Звіт складається в натуральних показниках — за кількістю голів і вагою у розрізі облікових груп тварин.

Щомісячно дані обліку тварин за місцем їх утримання та матеріально відповідальними особами і дані аналітичного обліку звіряються, про що складається акт. За даними аналітичного

обліку тварин у Книзі обліку руху худоби бухгалтерія складає кількісно-сумову оборотну відомість за рахунком 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”.

Синтетичний облік. Синтетичний облік молодняку та тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть на рахунку 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, де обліковують молодняк усіх видів з моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварин на відгодівлі, а також поголів’я основного стада птиці, кролів і звірів (нутрій, фредок, лисиць та ін.). До рахунка 21 відкривають субрахунки, на яких облік тварин ведуть за виробничими групами тварин, та статеві-віковими групами (див. табл. 4.10).

Облік витрат тваринництва. Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається виходячи з витрат, віднесених на відповідний вид (групу) тварин.

Фактична собівартість продукції у сільськогосподарських підприємствах розраховується у цілому за рік, крім продукції допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця.

Об’єктами калькуляції є конкретні види продукції (1 ц живої ваги великої рогатої худоби тощо).

Облік витрат тваринництва можна поділити на періоди:

1. Облік витрат на відгодівлю тварин.
2. Облік витрат на забій тварин і калькулювання собівартості м’ясопродуктів.

На сільськогосподарських відгодівельних підприємствах, де створені умови для окремого утримання тварин за відгодівельними групами, облік витрат на відгодівлю ведеться у такому порядку.

Аналітичний облік витрат на відгодівлю ведеться у Допоміжній відомості аналітичного обліку витрат за рахунком 23 “Виробництво” та у журналі у розрізі відгодівельних груп за такою номенклатурою статей:

1. Основна і додаткова заробітна плата.
2. Відрахування на соціальне страхування.
3. Корми.
4. Підстилка.
5. Транспортні витрати.
6. Водопостачання.

Таблиця 4.10

**Бухгалтерський облік молодняка тварин на вирощуванні,
тварин на відгодівлі та основного стада**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Надходження тварин				
1	<i>Оприбутковано приплід</i>			
	• великої рогатої худоби, свиней, овець тощо	211	23	18600
	• птиці	213		
	• звірів	214		
	• кролів	215		
2	Оприбутковано приріст молодняка тварин і тварин на відгодівлі	211, 212	23	16000
3	<i>Вибракувано худобу з основного стада</i>			
	Списано знос із выбракуваної худоби	131	107	900
	Оприбутковано выбракувану худобу	217	107	100
	Проведено дооцінку тварин до їх справедливої вартості	217	423	400
4	Одержання тварин від внутрішньо-господарського підрозділу, виділеного на окремий баланс	211	683	3600
5	Оприбутковано тварин, виявлених при інвентаризації	211	719	725
6	Оприбутковано безоплатно одержані тварини	211	745	1300
7	<i>Придбання тварин за кошти у постачальників</i>			
	Перераховано кошти за молодняка худоби	371	311	12000
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	2000
	Оприбутковано тварин	211	631	10000

Продовження табл. 4.10

1	2	3	4	5
	На суму ПДВ	644	631	2000
	Списано вартість доставки тварин	211	23	300
	Нарахована зарплата (з нарахуваннями) працівникам за доставку тварин	211	66,65	75
8	<i>Придбання тварин у населення через підзвітних осіб</i>			
	Видано підзвітній особі кошти на придбання тварин і відшкодування витрат на відрядження	372	301	5000
	Оприбутковано придбаний молодняк	211	372	3000
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372	600
	Нараховані добові за відрядження (2 дні × 18 грн)	211	372	36
	Списано вартість доставки тварин власним автотранспортом	211	23	22
	Повернений підзвітною особою залишок невикористаних підзвітних сум	301	372	1364
9	<i>Одержання тварин у розрахунках за претензіями</i>			
	Перераховано кошти за 10 голів молодняку худоби	371	311	12000
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	2000
	Оприбутковано 9 голів молодняку	211	631	9000
	На суму ПДВ	644	631	1800
	Виставлено претензію постачальникові за недопоставку тварин	374	631	1200
	Надійшла до господарства недопоставлена тварина	211	374	1000
	На суму ПДВ	644	374	200
10	<i>Одержання тварин у рахунок належних дивідендів</i>			
	Нараховані дивіденди до одержання	373	731	4500
	Одержано в рахунок дивідендів молодняк худоби	211	373	3750

Продовження табл. 4.10

1	2	3	4	5
	Відображено податковий кредит	641	373	750
	Списано на фінансові результати одержані дивіденди	731	792	4500
Переведення тварин з групи в групу				
11	Переведено на відгодівлю худобу, вибракувану з основного стада	212	217	3000
12	Переведено на відгодівлю молодняк худоби	212	211	7800
13	Переведено молодняк тварин в основне стадо	155	211	25000
14	Оприбутковано тварин до основного стада	107	155	25000
Вибуття тварин				
15	<i>Продаж тварин на м'ясокомбінат</i>			
	Реалізовано тварин м'ясокомбінату	361	701	14600
	Відображено суму дотації за продану худобу	361	48	2920
	Списано собівартість тварин на реалізацію	901	212	8200
	Надійшли кошти за продану худобу	311	361	14600
16	Одержано дотацію	313	361	2920
	Списано дотацію після її використання	48	718	2920
	Списано на фінансові результати суму одержаної дотації	718	791	2920
	Списано собівартість худоби на фінансові результати	791	901	8200
	Списано виручку від реалізації на фінансові результати	701	791	14600
17	<i>Продаж тварин іншим господарствам за кошти</i>			
	Надійшли кошти за худобу	311	681	900
	Відображено податкові зобов'язання	643	641	150

Продовження табл. 4.10

1	2	3	4	5
	Відвантажено тварин покупцеві	361	701	900
	Відображено ПДВ	701	643	150
	Списано собівартість тварин на реалізацію	901	212	580
	Списано собівартість тварин на фінансові результати	791	901	580
	Списано виручку від реалізації на фінансові результати	701	791	750
18	<i>Обмін тварин на основні засоби в іншого господарства</i>			
	Надійшов трактор до господарства	152	631	30000
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	6000
	Відвантажено тварин в обмін на основні засоби	361	701	36000
	Відображено суму податкових зобов'язань	701	641	6000
	Списано собівартість молодняка тварин	901	211	19800
	Проведено залік заборгованості	631	361	36000
	Введено в експлуатацію основні засоби	104	152	30000
	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих тварин	791	901	19800
	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	701	791	30000
19	<i>Продаж тварин за готівку</i>			
	Надійшли кошти за тварину	301	701	300
	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	50
	Відпущено тварину покупцеві	901	211	210
	Списано на фінансові результати собівартість реалізованих тварин	791	901	210
	Списано на фінансові результати дохід від реалізації	701	791	250

Продовження табл. 4.10

1	2	3	4	5
20	<i>Забій тварин у господарстві</i>			
	Списано худобу на забій	23	212	5000
	Нарахована зарплата (з відрахуваннями) працівникам забійного пункту	23	66,65	137
21	Списано на утримання забійного пункту різні матеріали	23	201	38
	Оприбутковано шкіри від забою (за цінами можливої реалізації)	27	23	400
	Оприбутковано м'ясо від забою	27	23	4775
22	<i>Нестача, падіж тварин</i>			
	Списано загиблу тварину на витрати звітного періоду	947	21	425
	Віднесено на позабалансовий рахунок вартість загиблої тварини	072	—	425
	Нарахована заборгованість винній особі (після її встановлення)	375	716	425
	Донараховано суму збитків	375	642	475
	Списано з позабалансового рахунка вартість загиблої тварини	—	072	425
	Відшкодовано винною особою заборгованість	301	375	900
	Перераховано до бюджету частину відшкодованої суми	642	311	475
	Списано на фінансові результати вартість загиблої тварини	791	947	425
	Списано на фінансові результати суму, відшкодовану винною особою	716	791	425
23	<i>Нестача, падіж тварин без виявлення винної особи</i>			
	Списано тварину на витрати звітного періоду	947	21	312
	Віднесено на позабалансовий рахунок вартість загиблої тварини	072	—	312

Закінчення табл. 4.10

1	2	3	4	5
	Списано на фінансові результати вартість загиблої тварини	791	947	312
24	Списано тварин, загиблих унаслідок стихійного лиха	991	21	3600
	Списано на фінансові результати вартість загиблих тварин	793	991	3600
25	<i>Виплата дивідендів натурою (тваринами)</i>			
	Відображено використання прибутку на дивіденди	441	443	15000
	Нараховані дивіденди	443	671	15000
	Утримано податок на дивіденди (15000,00 грн × 30 %)	671	641	4500
	Списано вартість тварин на реалізацію	901	21	7200
	Відображено виручку від реалізації	671	701	10500
	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1750
	Перераховано до бюджету податок на дивіденди (одночасно з виплатою дивідендів натурою (тваринами))	641	311	4500
	Визначено фінансовий результат від реалізації	791 901	701 791	7200 8750

7. Електропостачання.
8. Амортизація основних засобів.
9. Поточний ремонт основних засобів.
10. Страхові платежі.
11. Інші прямі витрати.
12. Загальновиробничі витрати.

Прямі витрати на вирощування молодняка, відгодівлю тварин і утримання основного стада відображаються за дебетом 2312 чи 2362 з кредиту рахунків:

- 2083 “Корми” — на фактичну собівартість витрачених кормів;
- 6611; 652 — на суму нарахованої прямої заробітної плати тваринників і відрахування на соціальне страхування;

- 631, 682 “Розрахунки з постачальниками”;
- 2382 “Допоміжні виробництва” — на суму витрат на водо-, електропостачання, якщо ці витрати можна віднести до прямих та ін.

На підсобних сільськогосподарських підприємствах витрати з обслуговування сільськогосподарського виробництва і управління господарством (непрямі витрати) обліковуються окремо за встановленою номенклатурою статей на рахунку 91 “Загально-виробничі витрати”. Зібрані протягом місяця на цьому рахунку непрямі витрати списують в кінці місяця на дебет рахунка 23121, розподіляють їх за аналітичними рахунками для обліку витрат відгодівельного підприємства.

Загальновиробничі витрати в кінці місяця розподіляються для включення у витрати з вирощування молодняка, відгодівлі тварин і утримання основного стада пропорційно до сум основної заробітної плати виробничих працівників, нарахованої амортизації і витрат на поточний ремонт сільськогосподарської техніки.

На основі розрахунку розподілу непрямих витрат за місяць робиться запис на рахунках Д-т 2312 К-т 91.

У відгодівельних підсобних господарствах, де є спеціальні кормокухні, витрати на приготування кормів на кормокухні (зарплата, паливо, освітлення, амортизація та ін.) обліковуються на окремому аналітичному рахунку “Витрати на утримання кормокухні” до субрахунка 2312 “Сільськогосподарське виробництво”. Зібрані протягом місяця на аналітичному рахунку “Витрати на утримання кормокухні” витрати відносять в кінці місяця на статтю “Корми” за відповідними обліковими групами тварин пропорційно натуральній кількості витрачених кормів, що були виготовлені на кормокухні. При цьому складають бухгалтерський запис:

- Д-т 2312 чи 2362, відповідні аналітичні рахунки витрат за відгодівельними групами.
- К-т 2312 чи 2362, аналітичний рахунок “Витрати на утримання кормокухні”.

До прямих витрат належать також витрати від загибелі тварин внаслідок захворювань і стихійного лиха.

На дрібних відгодівельних підприємствах, де складно відокремити витрати на відгодівлю і випас тварин від витрат на вирощування молодняка і утримання основного стада, витрати на

утримання тварин обліковуються разом (за статтями витрат), за винятком вартості витрачених кормів. До дрібних відгодівельних пунктів відносять відгодівельні пункти, що організовані при підприємствах торгівлі і громадського харчування, заготівельних та інших підприємствах (не більше 10 голів тварин), де тварини і корми знаходяться у матеріальній відповідальності однієї особи. Корми, витрачені для відгодівлі тварин, вирощування молодняку і утримання основного стада, в обліку виділяються окремо і вони є прямими витратами.

Всі інші витрати відгодівельного пункту є непрямими і в кінці місяця розподіляються між обліковими групами тварин пропорційно фактичній собівартості кормів.

На дрібних відгодівельних пунктах застосовується спрощений спосіб обліку витрат для відгодівлі тварин. При ньому для всіх груп тварин відкривають загальний аналітичний рахунок “Витрати на утримання відгодівельного пункту” на одному розвороті Книги обліку витрат.

На цьому рахунку протягом місяця відображають прямі і непрямі витрати з відгодівлі тварин, вирощування молодняку і утримання основного стада.

В кінці місяця визначається сума прямих і непрямих витрат з відгодівлі тварин і вирощування молодняку, яка є фактичною собівартістю приросту їхньої ваги. Сума витрат з утримання основного стада відноситься до незавершеного виробництва і в момент народження молодняку визначає фактичну його собівартість.

Непрямі витрати відгодівельних сільськогосподарських підприємств, що відносяться до виробничого процесу, обліковуються окремо за встановленою номенклатурою статей на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Зібрані протягом місяця на цьому рахунку непрямі витрати списують на дебет рахунка 23 шляхом розподілу між об’єктами калькулювання собівартості продукції пропорційно обраній базі.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться у Допоміжній відомості з обліку витрат за рахунком 91 “Загально-виробничі витрати” та у Журналі 5.

Особливістю сільськогосподарських відгодівельних підприємств є те, що за результатами відгодівлі худоби за місяць жива вага збільшується. Загальний приріст ваги тварин по кожній відгодівельній групі визначається за формулою

$$\text{ПВ (приріст ваги)} = (O_2 + P) - (O_1 + \Pi),$$

де Π — жива вага тварин, поставлених на відгодівлю чи вирощування, за місяць;

O_1 — жива вага тварин на початок місяця;

O_2 — жива вага тварин на кінець місяця;

P — жива вага тварин, що вибули за місяць (у тому числі загинули).

Для визначення живої ваги тварин на кінець звітнього місяця і отриманого за місяць приросту ваги тварини на відгодівлі і молодняк на вирощування підлягають обов'язковому зважуванню 1-го числа кожного місяця. Зважування здійснює комісія, призначена керівником сільськогосподарського підприємства за участю працівника.

Зважування тварин проводиться на спеціальній вазі і оформляється відомістю зважування тварин, в якій вказують вагу тварин на дату зважування, вагу на початок місяця і приріст ваги тварин. Залежно від конкретних умов роботи і обліку у відомість зважування записують тварин за інвентарними номерами чи відгодівельними групами.

На основі даних відомості зважування й аналітичного обліку тварин визначають приріст їх ваги у кілограмах за звітний місяць у розрізі облікових груп.

Після цього в аналітичному обліку за субрахунком 235 “Утримання відгодівельного пункту” визначається собівартість приросту живої ваги тварин у цілому, а також собівартість 1 ц. Фактичну собівартість 1 ц приросту живої ваги тварин визначають шляхом ділення суми витрат на відгодівлю за місяць на фактичний приріст ваги. Зазначені показники переносяться до відомості 5.1 аналітичного обліку запасів з метою збільшення вартості та живої ваги тварин на відгодівлі проведенням за дебетом субрахунків 212 “Молодняк тварин на вирощуванні” та 212 “Тварини на відгодівлі” з кредиту субрахунка 235 “Утримання відгодівельного пункту”.

Отриманий приплід від тварин, що входять до основного стада, оприбутковують до складу молодняку тварин на вирощуванні за фактичною собівартістю аналогічним проведенням (складається акт на оприбуткування приплоду тварин).

На дрібних відгодівельних пунктах для визначення загального приросту ваги тварин за місяць доцільно складати розрахунок за формою наведеною в табл. 4.11.

Таблиця 4.11

**Розрахунок фактичного приросту ваги свиней
за відгодівельними групами за _____ 200_ р.**

№ п/п	Назва показника	Оди- ниця виміру	Відгодівельні групи	
			свині на від- годівлі	молодняк на виро- щуванні
1	Жива вага свиней на кінець місяця	ц	77,12	4,58
2	Жива вага свиней, що вибули за місяць, крім загиблих	ц	19,60	2,30
	Вага тварин, що загинули за місяць	ц	0,36	0,14
3	Разом (п.1 + п.2)	ц	97,00	7,02
4	Жива вага свиней, поставлених на відгодівлю за місяць	ц	12,82	0,96
5	Жива вага свиней на початок місяця	ц	67,10	4,83
6	Разом (п.4 + п.5)	ц	79,92	5,79
7	Загальний приріст ваги за місяць (п.3 – п.6)	ц	17,16	1,23
8	Сума витрат на відгодівлі за місяць	грн.	1955,28	133,61
	Собівартість 1 кг приросту ваги:			
9	Фактично	грн.	1,14	1,10
10	За планом	грн.	1,16	1,09
11	Кількість кормоднів	дні	3300	361
12	Середньодобовий приріст, вага	ц	5,20	3,40

На основі складного розрахунку приріст ваги тварин оприбутковується в Книзі обліку руху худоби у розрізі облікових груп і відповідно відображається в аналітичному обліку.

Жива вага приплоду, отриманого від тварин, що знаходяться на відгодівлі, прирівнюється до приросту ваги і додається до фактичного приросту ваги за місяць за мінусом ваги загиблих тварин. Це потрібно для оцінки роботи відгодівельного підприємства і нарахування заробітної плати.

Витрати на утримання худоби і птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції, методика оцінки якої наведена в табл. 4.11) становлять собівартість продукції тваринництва, причому:

а) вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на надзвичайні витрати;

б) вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображається за окремою статтею в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат, витрат на його прибирання та доставки до місця зберігання вартості підстилки. Собівартість тонни гною визначається діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній виходячи із вмісту сухих речовин.

Інша побічна продукція, а саме: вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яечних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин, оцінюється за цінами можливої реалізації чи іншого використання. Її вартість відноситься на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп худоби (птиці).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої ваги, одержаний у звітному періоді, та жива вага.

Витрати на утримання молодняку тварин, який не зважується (молодняк робочих коней, звірів та ін.), відносяться на збільшення вартості цих тварин виходячи з кількості кормоднів і собівартості кормодня.

Загальноприйнята методика розрахунку собівартості продукції тваринництва. Приріст живої ваги молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці певного виду і групи визначається як різниця між вагою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року включаючи загиблих, і вагою тварин та птиці, які надійшли в групу протягом року, включаючи приплід, та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої ваги визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи

птиці (без вартості побічної продукції) — кількість центнерів приросту живої ваги.

Собівартість живої ваги молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи з інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої ваги становитиме вагу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість 1 ц живої ваги худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої ваги (без ваги тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості 1 ц живої ваги обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, в кінці року не уточнюється.

Сільськогосподарські підприємства мають право визначати собівартість живої ваги тварин у розрізі партії (реалізованих, переведених в старшу вікову групу, забитих тощо) на підставі даних про вартість тварин, одержаних від приплоду, переведених з молодших груп, придбаних тощо, та про вартість приросту ваги тварин цієї партії.

У молочному скотарстві розраховується собівартість 1 ц молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормоднів утримання корови.

Собівартість одного кормодня розраховується діленням усієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормоднів.

Для визначення собівартості 1 ц молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

У підприємствах, які спеціалізуються на вирощуванні призначених для реалізації корів-первісток, витрати на їх утри-

мання до розтелення (без вартості побічної продукції) відносяться на приріст живої ваги корів-первісток і живу вагу одержаного приплоду, а витрати на їх утримання з часу розтелення до реалізації становитимуть собівартість одержаного від них молока.

Собівартість приросту ваги та живої ваги молодняку великої рогатої худоби і тварин, вибракуваних з основного стада, в молочному скотарстві розраховується аналогічно.

У м'ясному скотарстві собівартість приросту живої ваги телят до 8-місячного віку (включаючи масу одержаного приплоду) складається із витрат на утримання корів і нетелів (останні за 2 місяці до розтелення переводяться в основне стадо) і телят до 8-місячного віку (без вартості побічної продукції та молока, яке оцінюється за реалізаційними цінами).

Собівартість 1 ц живої ваги визначається діленням суми витрат, віднесених на приплід і приріст живої ваги телят до 8-місячного віку, і балансової вартості телят, що були в цій групі на початок року та надійшли в групу протягом року, на загальну живу вагу телят до 8 місяців, відлучених від маток (без ваги тварин, що загинули), і тих, що залишилися під матками на кінець року. Розрахована собівартість 1 ц використовується для оцінки телят, що залишилися під матками на кінець року та переведені в старші групи.

Витрати на утримання основного стада свиней (свиноматок з поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть собівартість приросту живої ваги і ділового приплоду.

Собівартість приросту живої ваги і однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначається діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої ваги при відлученні (включаючи живу вагу одержаного приплоду).

Собівартість 1 ц живої ваги поросят на момент їх відлучення від свиноматок визначається діленням вартості поросят під матками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу вагу (без загиблих) поросят, які відлучені та які залишилися під матками на кінець року.

Собівартість 1 ц приросту ваги та живої ваги свиней інших груп (на дощучуванні та відгодівлі) визначається відповідно загальноприйнятої методики розрахунку.

У неспеціалізованих підприємствах собівартість валового приросту живої ваги свиней (включаючи живу вагу приплоду) визначається в цілому по галузі діленням витрат на утримання всіх груп свиней на кількість приросту. Собівартість 1 ц живої ваги свиней визначається відповідно загальноприйнятої методики розрахунку.

Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняку овець розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої ваги, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній — за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12 %, каракульському — 15 %, а в усіх інших напрямках — 10 % загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляються між вовною та приростом живої ваги пропорційно до вартості цієї продукції за цінами реалізації вовни та живої ваги овець у звітному періоді.

Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на собівартість вовни.

Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої ваги до відлучення.

Собівартість 1 ц живої ваги інших груп молодняку й овець на відгодівлі визначається відповідно до загальноприйнятої методики розрахунку.

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. За основним стадом птиці калькулюється собівартість 1 тис. яєць, а за молодняком птиці — 1 ц приросту живої ваги та 1 ц живої ваги відповідно загальноприйнятої методики розрахунку.

Яйця батьківського стада птиці, непридатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його

відсутності — за реалізаційними цінами. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняку птиці.

При інкубації може бути незавершене виробництво. Для його оцінки планову собівартість однієї голови добового молодняку птиці слід поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію інкубації, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначають собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

Витрати на утримання основного табуна племінних коней (без вартості гною за встановленою оцінкою, іншої продукції за реалізаційними цінами та вартості виконаних робіт, оцінених за нормативною або плановою собівартістю робочого дня робочих коней) становитимуть собівартість приплоду на момент відлучення.

Річні витрати на вирощування молодняку коней (без вартості побічної продукції) приєднуються до балансової вартості молодняку, який був у групі на початок року та який надійшов у поточному році, включаючи приплід.

Собівартість молодняку коней, переведеного в основний табун, реалізованого і залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначається додаванням до його вартості на початок року, в момент придбання чи відлучення від маток, витрат на утримання лошаг у звітному році, розрахованих за кількістю кормоднів і середньою їх собівартістю.

Собівартість однієї голови приплоду кролів визначається в розмірі 50 % планової собівартості однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюється на 50 % планової собівартості.

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада та молодняку до відлучення (без вартості побічної продукції — гною, шкурок забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

Якщо в підприємстві на кінець року залишається певна кількість невідлученого молодняка, його вартість (на рівні 50 % планової собівартості голови при відлученні) виключається із загальної суми витрат.

У звірівництві собівартість однієї голови приплоду визначається в розмірі 50 % планової собівартості однієї голови молодняка на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50 %. Собівартість однієї голови молодняка на час відлучення визначається діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплодом до відлучення (без вартості шкурок загиблих тварин і м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняка. Загальна сума витрат без вартості молодняка, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду.

Молодняк звірів після відлучення дооцінюється виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормоднів.

Вартість молодняка звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначається на основі вартості молодняка на початок року і витрат на його утримання, які розраховуються виходячи із витрат на утримання голови протягом дня та кількості кормоднів.

Собівартість товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов риби. У спеціалізованих підприємствах з повносистемним рибним господарством (включаючи риборозведення) визначається собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників, що знаходяться протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків.

Собівартість одного 1 ц цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків і витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. При цьому середня вага цьоголітки приймається за 30 гр.

Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядається як витрати на незавершене виробництво, що пе-

реходить на майбутній рік. До витрат на утримання вигульних ставків включається вартість випущених цьоголіток і витрати на їх вирощування до вилову і реалізації. Собівартість 1 ц товарної риби визначається діленням усіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначається собівартість одного 1 ц валової риби, що складається із витрат на виловлення, транспортування та підготовку її до зберігання (охолодження, підмороження та підсолення риби) та на утримання суден і флоту, а також засобів виловлення.

Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, враховуються в загальних транспортних витратах.

Крім того, розраховується собівартість тонни готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції.

Собівартість окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску.

Нові бджолині сім'ї оцінюються за цінами продажу. Собівартість кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кг меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Тому одним з перших етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медово-запилювального напрямку є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальні культури згідно із затвердженими нормативами.

У разі використання на опилення більшої кількості бджолиних сімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

Собівартість греди складається з вартості племінних коконів і витрат на приготування греди (без вартості гредажних коконів з метеликами, що не вийшли, оцінених за цінами реалізації).

До собівартості сирих коконів включається вартість греди за собівартістю її приготування або за ціною придбання, витрати на інкубацію греди, вигодовування черв'яків і одержання коконів. Собівартість 1 ц сирих коконів визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на масу вирощених сирих коконів.

На підприємствах і в організаціях з племінної справи і штучного осіменіння сільськогосподарських тварин собівартість сперми розраховується за видами плідників. Готовою продукцією є вироблена і реалізована у звітному періоді спермопродукція.

До собівартості розбавленої свіжоодрержаної і реалізованої сперми плідників включають витрати на їх утримання та технологічні витрати (вартість хімікатів і азоту, оплата праці спеціалістів, включаючи відрахування на соціальні заходи тощо). Для визначення собівартості сперми із загальної суми виключається вартість побічної продукції.

Собівартість 1 дози розбавленої сперми визначається діленням суми витрат поточного року на фактично реалізовану сперму певного виду тварин.

Собівартість 1 дози розбавленої сперми плідників власного виробництва та придбаної визначається діленням загальної суми витрат, що складаються із собівартості сперми власного виробництва і вартості придбаної сперми, на загальну кількість реалізованої розбавленої сперми.

Повна собівартість однієї дози реалізованої замороженої сперми визначається діленням загальної суми витрат поточного року та вартості реалізованої придбаної сперми на кількість проданої в поточному році продукції.

Заморожена сперма плідників, одержана в поточному році, відображається в оперативному обліку на забалансовому рахунку за кількістю (без вартісної оцінки).

Облік витрат на заморожену сперму ведеться за окремими галузями тваринництва.

Витрати на доставку рідкого азоту і сперми та вартості азоту, що використовується для дозоправлення посудин Дьюара, на

пунктах штучного осіменіння щомісяця списуються на витрати з реалізації.

4.7. Калькулювання собівартості продукції підсобних (промислових) виробництв

У підсобних (промислових) виробництвах собівартість виробленої продукції визначається на умовах франко-склад.

Собівартість продукції підсобних виробництв, наприклад, підприємств з переробки насіння соняшнику, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, розраховується діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції за договірною ціною (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції.

У разі переробки власної і давальницької сировини калькуляція собівартості продукції здійснюється в два етапи: спочатку обчислюється собівартість переробки одиниці сировини, для чого всі витрати на переробку (без вартості побічної продукції) ділять на кількість переробленої (власної та давальницької) сировини (переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт на сторону), а потім визначається собівартість власної готової продукції, для чого вартість сировини та суми витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості використаних відходів і побічної продукції за реалізаційними цінами), діляться на кількість власної готової продукції.

У плодоовочеконсервному виробництві розраховується собівартість кожного виду продукції. Для цього вартість перероблених овочів і фруктів (без вартості відходів за цінами можливого їх використання) та інших компонентів (оцту, спецій, солі), оплата праці, відрахування на соціальні заходи працівників прямо відносяться на відповідні види консервів. Витрати, які не можуть бути прямо віднесені на певний вид продукції (непрямі витрати), розподіляються між окремими її видами пропорційно кількості вироблених умовних банок.

Аналогічним чином розраховується собівартість продукції пункту соління, однак між видами продукції вартість компонентів (солі, спецій тощо) розподіляється за технологічними нормами, передбаченими рецептурою, а непрямі витрати — пропорційно кількості виробленої продукції.

Непрямі витрати в сушильному виробництві розподіляються між видами продукції пропорційно центнеро-дням.

Собівартість продукції виноробного виробництва визначається діленням суми витрат на виготовлення продукції, включаючи сировину і допоміжні матеріали, використані у виробництві (без вартості відходів за реалізаційними цінами) на кількість готової продукції. Непрямі витрати на виготовлення вина та виноматеріалів розподіляються між видами продукції пропорційно кількості, а при потребі враховується ще й тривалість її зберігання.

У підприємствах та підрозділах по переробці і приготуванню кормів розраховується собівартість кожного виду одержаної продукції (вітамінно-трав'яного борошна, комбікормів, гранульованих кормів, кормосумішей тощо). Для цього вартість переробленої маси і добавок відноситься прямо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються пропорційно масі переробленої сировини.

Собівартість виробленої продукції млинів і крупорушок включає в себе вартість переробленої сировини та витрати, пов'язані з її переробкою.

Для визначення собівартості кожного виду продукції (борошна, дерті) вартість переробленого зерна та інші прямі витрати відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються між видами продукції пропорційно умовній кількості переробленої сировини. Для розрахунку використовується показник продуктивності млина у разі виготовлення конкретного виду продукції. Наприклад, якщо продуктивність млина при переробці зерна на дерть на 30 % вища, ніж при його розмелюванні на борошно, то зерно, перероблене на борошно, перераховується в умовну продукцію із застосуванням коефіцієнта 10, а на дерть — 0,7.

У хлібопекарному виробництві витрати відносяться на собівартість певного виду продукції, а суми, які не можуть бути віднесені безпосередньо, розподіляються між видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Собівартість окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвіюк та іншої побічної продукції за цінами реалізації. Не-

прямі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Для обчислення собівартості продукцію забою тварин і птицю оцінюють за фактичною собівартістю. Розраховується фактична собівартість м'яса окремих видів тварин. Для цього до вартості тварин додаються витрати на забій і виключається вартість побічної продукції (шкур, субпродуктів першої та другої категорії тощо) за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації. Результат ділиться на кількість одержаного м'яса.

На птахозабійних цехах калькулюється собівартість 1 ц охолодженого м'яса. Побічну продукцію (пух, пір'я, підкрилок, нестандартні тушки, субпродукти, кров, кишки) слід оцінювати за цінами можливої реалізації.

У разі переробки кількох видів птиці непрямі витрати птахозабійного цеху розподіляються з урахуванням продуктивності конвеєрної лінії для переробки окремих видів птиці шляхом розрахунку кількості умовних голів з використанням таких коефіцієнтів: дорослі кури і курчата — 1,0, качки — 2,0, індики і гуси — 4,0. На конкретний вид продукції відносять безпосередньо вартість забитої птиці та використаних матеріалів.

Для визначення собівартості продукції забою кролів (м'ясо і шкурки) всі витрати на забій, включаючи вартість забитих кролів за собівартістю (без вартості побічної продукції за цінами її можливої реалізації), розподіляються між цими видами продукції пропорційно вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість шкурок хутряних звірів калькулюється окремо за їх видами. Витрати на забій розподіляються між ними пропорційно кількості забитих голів. Шкурки, які за своїми розмірами чи якістю не відповідають діючим стандартам, вважаються нестандартними. Витрати між стандартними і нестандартними шкурками розподіляються за цінами можливої реалізації. Собівартість шкурок складається з вартості забитих звірів, витрат на забій, первинну обробку та зберігання незжирених шкурок у холодильнику (без вартості побічної продукції). При цьому витрати на зберігання незжирених шкурок у холодильнику розподіляються між їх видами пропорційно площі та тривалості зберігання.

Собівартість 1 т трести складається з вартості переробленої соломки і витрат, пов'язаних з її переробкою. У разі переробки

трести у волокно собівартість волокна складається з вартості переробленої трести і витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості побічної продукції).

У цегельному виробництві собівартість продукції обчислюється за переділами: заготівля глини та піску, виготовлення цегли-сирцю, випалювання цегли. На перших двох переділах розраховуються витрати на одержання відповідно 1 куб. метра заготовлених глини і піску та 1000 цеглин-сирцю. Собівартість випаленої цегли складається із витрат на випалювання, включаючи вартість цеглин-сирцю без вартості побічної продукції (половинки та биті цегли за реалізаційними цінами).

При незначному обсязі цегельного виробництва переділи не виділяються. В цьому разі собівартість випаленої цегли обчислюється виходячи з витрат на заготівлю сировини, виготовлення сирцю та випалювання цегли (без вартості побічної продукції).

У разі заготівлі деревини з власних лісонасаджень розраховується собівартість 1 куб. метра ділової деревини. Для цього витрати, включаючи плату за деревину, реалізовану на пні (без вартості побічної продукції, наприклад, дров за ціною можливого використання), діляться на кількість одержаної продукції.

Окремо обчислюються витрати на виготовлення пиломатеріалів, фактична собівартість яких складається з вартості розпиленої деревини (колод), заготовленої власними силами та придбаної, а також витрат на їх розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції (обаполів, обрізків, тирси), яка оцінюється за цінами можливого використання.

Витрати сільськогосподарських підприємств на добування торфу плануються і обліковуються в цілому з виробництва незалежно від цільового призначення торфу. Готовою продукцією є заготовлений торф, висушений до встановлених кондицій.

У разі потреби розрахунок собівартості торфу здійснюватиметься з урахуванням його вологості, яка береться на рівні: торф для добрив — 55 %, для підстилки — 40 %, кусковий для палива — 33 %, фрезерний для палива — 40 %. Це дає змогу визначити собівартість заготовленої продукції в перерахунку на торф умовної вологості.

Для визначення собівартості 1 т заготовленого для певного призначення торфу необхідно витрати на торфорозробку розділити на кількість торфу умовної вологості і помножити на кількість

торфу умовної вологості певного призначення. Одержаний результат ділиться на його фізичну масу. Виготовлення торфобрикетів слід розглядати як окремий переділ торфорозробок. Собівартість виготовлених брикетів складається з вартості використаного торфу та інших компонентів і витрат на приготування маси, її формування та сушіння.

Характерним для сільськогосподарських підприємств є відсутність поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні.

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції, трудових, матеріальних та інших витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та в його окремих структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо).

Облік витрат, як і виходу готової продукції, у сільському господарстві здійснюється в розрізі окремих об'єктів аналітичного обліку (виробництв, видів або груп тварин).

Розглянемо окремі статті витрат і методику їх визначення на сільськогосподарських підприємствах.

Оплата праці нараховується виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі первинних документів і відноситься на відповідні об'єкти витрат.

Товарно-матеріальні цінності власного виробництва минулих років відносяться на витрати за їх первісною вартістю, продукція власного виробництва поточного року — за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат, а покупи ТМЦ — за первісною вартістю з урахуванням методів списання, передбачених П(С)БО 9 “Запаси”.

Малоцінні та швидкозношувані предмети списуються з балансу при передачі в експлуатацію; їх виключають зі складу активів з наступною організацією оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Роботи та послуги допоміжних виробництв списуються на відповідні об'єкти обліку витрат виходячи з виконаного обсягу робіт та їх фактичної собівартості, яку визначають щомісяця.

Точність та обґрунтованість обліку витрат є основою для правильного складання калькуляційних розрахунків і визначення собівартості сільськогосподарської продукції.

4.8. Облік готової продукції та особливості її реалізації

Продукція від забою тварин оприбутковується на склад на основі Акта про забій тварин проведенням за дебетом рахунка 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” з кредиту субрахунка 234 “Витрати на забій” за фактичною собівартістю (протягом місяця за плановою собівартістю з перерахунком після закінчення місяця).

Синтетичний облік продукції рослинництва, призначеної для продажу, ведеться на рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. Якщо продукція рослинництва повністю призначена для власних потреб господарства, то вона обліковується на рахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”. Облік продукції рослинництва протягом року ведеться за плановою собівартістю. Після закінчення року складається розрахунок і визначається фактична собівартість продукції рослинництва, а різниця відображається шляхом коригування попередніх проведення.

Надходження зібраного врожаю у рослинництві (зерна, картоплі, овочів, фруктів та ін.) відображається в обліку записом за дебетом рахунка 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” або субрахунка 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” з кредиту субрахунка 231 “Рослинництво” у розрізі аналітичних рахунків.

Доходи від реалізації продукції сільського господарства формуються за загальноприйнятою методикою. Аналогічно визначається собівартість реалізованої продукції та фінансові результати діяльності.

4.9. Особливості проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку

Загальною нормативною базою для проведення інвентаризації є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 № 69. У зв'язку зі специфікою сільськогосподарського виробництва ця Інструкція не розкриває всіх га-

лузевих нюансів проведення інвентаризації. Тому додатково для цих потреб використовують Інструкцію з інвентаризації засобів у сільськогосподарських підприємствах, затверджену Міністерством сільського господарства СРСР від 24.07.85 № 269-1. Цим документом користуються і сьогодні, доки Мінагрополітики України не затвердить іншого нормативного акта, але застосовувати на практиці можна лише ті його положення, які не суперечать українському законодавству (зокрема, Закону про бухоблік, П(С)БО та Інструкції № 69).

Мета проведення інвентаризації полягає у виявленні фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, інших цінностей; в установленні їх надлишку або нестачі; у перевірці дотримання умов їх зберігання та експлуатації тощо.

Склад інвентаризаційної комісії на сільськогосподарських підприємствах затверджує керівник аграрного підприємства (або його заступник). До складу цієї комісії призначаються:

- керівник (або його заступник);
- головний бухгалтер (обов'язково);
- керівники структурних підрозділів;
- головні спеціалісти галузей і служб та ін.

При необхідності (через великий обсяг робіт) можливе створення місцевої робочої інвентаризаційної комісії у відділках (на фермах) і на ділянках (у майстернях тощо) у складі:

- керівників відповідних галузей;
- бухгалтера відділу, ферми, ділянки;
- інженера;
- технолога;
- механіка;
- виконавця робіт та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації.

Інвентаризаційна комісія має дотримуватися таких самих вимог, як і прийняті правила при проведенні інвентаризації на підприємствах інших галузей. Слід відзначити, що заборонено призначати головою робочої інвентаризаційної комісії одного й того ж працівника 2 роки поспіль.

У разі виявлення нестач і винних у цьому осіб останніх притягують до матеріальної відповідальності за загальними правилами ст. 128, 130–138 Кодексу законів про працю України,

застосовуючи Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМ України від 22.10.96 № 116. Таким чином, кошти, розрахунки та зобов'язання, витрати майбутніх періодів, товарно-матеріальні цінності, основні засоби та нематеріальні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, бланки суворого обліку інвентаризують аналогічно до інших підприємств галузей народного господарства.

Періодичність проведення інвентаризації в сільськогосподарських підприємствах має свої особливості, які регулюються додатковими нормативними документами. Наприклад, відповідно до Інструкції з обліку молодняка тварин, птиці і тварин на відгодівлі, затвердженої наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 15.01.97 № 7, передбачено, що інвентаризацію молодняка тварин, худоби на відгодівлі, кролів, звірів, піддослідних тварин та птиці проводять щомісяця, а в спеціалізованих підприємствах з промисловими методами виробництва, де птиця утримується в широкогабаритних пташниках, у безвіконних приміщеннях із регульованим мікрокліматом тощо, — один раз на рік за станом на 31 грудня звітного року. Інвентаризацію бджолосімей здійснюють не менше двох разів на рік (навесні — не пізніше 10 квітня та восени — як правило, 1 жовтня).

Відповідно до Інструкції № 269-1 інвентаризують окремі специфічні об'єкти обліку за таким строками:

- незавершене виробництво у рослинництві — на 1 листопада;
- яйця птиці в інкубаторах — на 1 січня;
- незавершене виробництво у рибництві — на дату облову вигульних ставків;
- дорослих продуктивних тварин, робочу худобу — не рідше 1 разу на квартал;
- корми, насіння, мінеральні добрива, гербіциди, пестициди та інші засоби захисту рослин, тверде паливо — не менше двох разів на рік (не пізніше 1 липня — перший раз і не пізніше 1 грудня — другий раз);
- шкіряну, шубно-хутряну і пухо-хутряну сировину — не менше одного разу на квартал.

Специфічними **об'єктами інвентаризації** в сільськогосподарських підприємствах є перш за все живі організми — тварини.

Застосуванням нормативно-законодавчого акта щодо інвентаризації тварин може бути Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, що затверджене постановою КМ України від 02.03.93 № 158. З розділу V цього документа стає очевидним, що інвентаризаційні описи складають за видами тварин на фермах, у відділеннях, бригадах і щодо матеріально відповідальних осіб. При цьому за дорослою продуктивною і робочою худобою закріплюють індивідуальні номери (бірки), клички, вік, породи, стан угодованості, живу вагу (вагу коней і мулів не зазначають). До окремих описів вносять відомості про велику рогату худобу, робочу худобу, свиней (маток і кнурів) і особливо цінні екземпляри овець та іншої худоби. Тварин основного стада, яких враховують у груповому порядку, включають до інвентаризаційних описів за групами згідно з віком і статтю із зазначенням кількості голів і живої ваги по кожній групі. Окремо виділяють молодняк великої рогатої худоби, племінних коней і робочої худоби із зазначенням номера, статі, клички, породи тощо. Дані про поділену на групи худобу на відгодівлі, молодняк свиней, овець, кіз та інші види худоби, а також птицю знаходять своє місце в описах згідно з номенклатурою, що прийнята в облікових реєстрах, із зазначенням кількості голів і живої ваги за кожною групою.

Відповідно доросла продуктивна (основне стадо) та робоча худоба в бухгалтерському обліку обліковується за вимогами П(С)БО 7 “Основні засоби”. Але при оформленні результатів інвентаризації по цих групах тварин використовують специфічний окремий первинний документ — Інвентаризаційний опис робочої худоби і продуктивних тварин, птиці і сімей бджіл (ф. № 162).

За такою ж формою опису (документа) накопичують інформацію і з інших об’єктів обліку: молодняк тварин і тварин на відгодівлі, птицю, бджіл. Але їх оцінюють згідно з П(С)БО 9 “Запаси” і обліковують на синтетичному рахунку 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”.

Інвентаризаційні описи багаторічних насаджень складають за ф. № 163 в розрізі видів, призначення і місця розташування (для кожного року посадки з кожного сорту заповнюють окремий рядок) із зазначенням площі (га) або довжини (пог. м), довжини і ширини (для лісопосадок).

Капітальні витрати неінвентарного характеру (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, розчистка заростей, прибирання із сільгоспугідь каміння та ін.) заносять до інвентаризаційних описів за кожним з об'єктів цих затрат, які обліковуються в складі основних засобів.

Перевіряють наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на земельні ділянки, водоймища та інші об'єкти природних ресурсів. Доцільно скласти акт довільної форми, в якому відобразити (користуючись зазначеними документами) інформацію про:

1) землі, які знаходяться у власності (на підставі актів на право власності на землю);

2) орендовані земельні ділянки (на підставі договорів оренди земельної ділянки);

3) орендовані земельні паї (на підставі договорів оренди земельної частки (паю)).

У першій категорії для кожної земельної ділянки доцільно зафіксувати інформацію про її вид (землі несільськогосподарського призначення, пасовища, сіножаті, рілля, перелоги тощо), розмір, розташування, грошову оцінку, балансову вартість, номер і дату оформлення акта на право власності. В останніх двох категоріях вказати вид і розмір орендованих земельних ділянок (для земельних паїв — їх розмір в умовних кадастрових гектарах), місце розташування, категорію земельних власників-орендодавців (члени власного колективу, сторонні фізичні та юридичні особи, державні землі тощо), номери договорів і терміни, на які ці договори укладено (короткострокова і довгострокова оренда).

Деякі особливості в інвентаризації основних засобів з'явилися після проведеного реформування колективних сільськогосподарських підприємств, коли певна частина майна (основних засобів) була передана в оренду новоствореним сільськогосподарським підприємствам. Через це одночасно з інвентаризацією власних перевіряють і орендовані об'єкти, їх описи складаються окремо на кожного орендодавця чи групу співвласників, які передали майно в оренду. У них, крім установлених показників, зазначають і строк оренди. Один примірник інвентаризаційного опису орендованих основних засобів обов'язково передають орендодавцю.

Серед інших товарно-матеріальних цінностей (вимоги до інвентаризації яких містить п. 11.8 Інструкції № 69) можна виділити корми (сіно, солома, силос, коренеплоди). Дані про реальний стан цього об'єкта перевіряючи отримують після проведення відповідних обмірів і розрахунків (наприклад, визначення фізичних вимірів скирти та ваги 1 м³ соломи, яка в ній зберігається). Як і у випадку з інвентаризацією будь-яких інших ТМЦ, крім кількості, важливо встановити їх вартість, а для цього звертаються по допомогу до норм П(С)БО 9 “Запаси”, пункт 24 якого зобов'язує відображати запаси в обліку і звітності за найменшою із двох оцінок: первісною або чистою вартістю реалізації. І якщо на дату балансу ціна кормів знизилася або їх зіпсовано (тобто будь-яким чином втратили первісну очікувану економічну вигоду), то користуються чистою вартістю реалізації (п. 25 П(С)БО9 “Запаси”).

У зв'язку з наявністю в аграрних підприємствах основних виробництв (рослинництво, тваринництво), різних допоміжних підприємств, то інвентаризацію незавершеного виробництва проводять за видами цих виробництв.

У рослинництві незавершене виробництво інвентаризують за кожним окремим об'єктом (який приймають у кількісному вираженні) — культурою (рослинною), видом посівів і робіт. У тваринництві — це закладені на інкубацію яйця, залишений на зиму у вуликах мед і вартість риб-одноліток, що залишилися у ставках-зимівниках. Комісія, крім стану об'єкта, з'ясовує загальну суму витрат за ним і розмір витрат на одиницю площі. Всі дані оформляють в інвентаризаційний опис незавершеного виробництва і незакінченого будівництва (ф. № 165).

До незавершеного виробництва в підсобних промислових підприємствах відносять незакінчені і повністю не укомплектовані вироби, а також вузли і деталі, обробку і складання яких не завершено. У виробництві соків — це вартість закладених на витримку матеріалів (соків, сусла), у виробництві цегли — витрати на заготівлю глини, піску і вартість цегли-сирцю, які не були використані на випалювання цегли у поточному році. Інвентаризацію проводять після того, як усі закінчені вироби чи виготовлену продукцію, а також сировину, не потрібні в даний час для проведення виробничого процесу, здадуть на склад. Фактичні залишки сировини і матеріалів, неукомплектованих вир-

бів тощо визначають перерахунком, зважуванням чи обміром і визначенням маси за допомогою паспортів із зазначенням об'єму цистерн, питомої ваги соків, сусла та іншої сировини. При цьому не забувають про лабораторний аналіз на вміст цукру, сухих речовин тощо. Якщо сировиною в незавершеному виробництві є суміш, то в інвентаризаційних описах зазначають як її загальну масу, так і масу складових, яку визначають розрахунковим шляхом. Результати інвентаризації відображають у спеціальному акті.

Відображення результатів інвентаризації проводиться на рахунках бухгалтерського обліку в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, зразу при затвердженні інвентаризаційного акта і при поданні до бухгалтерії необхідних підтверджувальних документів.

Приклад. При проведенні інвентаризації продуктивної худоби та тварин на вирощуванні і відгодівлі виявлені:

1. Нестача корови основного стада, балансова вартість якої 1800 грн. Нарахований знос — 478,35 грн, вага — 380 кг.

2. Нестача двох голів великої рогатої худоби на вирощуванні та відгодівлі. Балансова вартість однієї голови 976 грн, вага першої тварини — 175 кг, другої — 180 кг.

3. Неоприбуткований приплід (одне теля молочного поголів'я). Планова собівартість 60 кормоднів утримання корови (за якою оцінюють одержаний приплід) — 170 грн.

За вимогами п. 5 Положення № 116 у разі розкрадання чи загибелі тварин суму збитків визначають за закупівельними цінами, які склалися на момент відшкодування збитків, із застосуванням коефіцієнта 1,5. Умовно приймемо, що закупівельна вартість живої ваги тварин великої рогатої худоби — 3 грн/кг. Виходячи з цього, обчислюємо суму, яку має відшкодувати особа, відповідальна за нестачу корови основного стада: $380 \times 3 \times 1,5 = 1710$ грн.

Особа, винна у нестачі двох голів великої рогатої худоби на вирощуванні та відгодівлі, повинна відшкодувати: $(175 + 180) \times 3 \times 1,5 = 1579,5$ грн.

На сільськогосподарських підприємствах, невеликих за розміром, де використовують просту форму обліку, інвентаризаційний опис проводять на підставі відомості з Книги про матеріальні витрати. Це пов'язано з тим, що матеріальні цінності, куплені

господарством, одразу ж списують на виробництво. Тому наприкінці звітнього періоду (року) за даними інвентаризації про наявні запаси господарство просто уточнює суму витрат на різницю перехідних (на кінець одного і початок іншого звітнього періоду) залишків матеріалів, готової продукції, молодняка тварин, незавершеного виробництва (регулює інвентаризаційні різниці).

Зауважимо, що господарство, яке знаходиться на простій системі обліку, при інвентаризації заповнює відомості обліку основних засобів, де записує вартість отриманих, списаних об'єктів та суми амортизації, нарахованої за звітний період.

Зазначимо й те, що відповідно до Рекомендацій господарство (за бажанням власника) може протягом звітнього періоду вести аналітичний облік окремих коштів і зобов'язань, використовуючи різні документальні форми, зокрема, відомість обліку розрахунків, відомість обліку коштів. Дані з цих документів також використовують при інвентаризації, оскільки містять достовірну і докладну інформацію про діяльність господарства у звітному періоді (табл. 4.12).

Відповідальним за проведення інвентаризації на цих підприємствах є керівник господарства (власник, фермер).

Таблиця 4.12

Бухгалтерські проведення про підсумки інвентаризації

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Списано нестачу корови основного стада за залишковою вартістю	947	107	1321,65
	Списано амортизацію корови	131	107	478,35
	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі до притягнення винної особи до відповідальності	072	—	1321,65
	Віднесено на винну особу нестачу корови основного стада	375	716	1321,65
	Списано суму нестачі із позабалансового рахунка	—	072	1321,65

Завершення табл. 4.12

1	2	3	4	5
	Віднесено суму заборгованості перед бюджетом на винну особу (відп. Порядку № 116): $1710 - 1321,65 = 388,35$ грн	375	642	388,35
	Внесено до каси підприємства винною особою суму нестачі	301	375	1710,00
	Перераховано заборгованість перед бюджетом	642	311	388,35
2	Віднесено на витрати нестачу 2-х голів великої рогатої худоби на відгодівлі через те, що винна особа не виявлена: $976 \times 2 = 1952$ грн	947	212	1952,00
	Відображено суму нестачі на позабалансовому рахунку	072	—	1952,00
	Встановлено винну особу	375	716	1579,50
	Списано суму нестачі із позабалансового рахунка	—	072	1952,00
	Не показуємо суму заборгованості перед бюджетом (за п. 10 Порядку № 116), оскільки нарахована винній особі сума не покриває завданих нею збитків	—	—	—
3	Оприбутковано виявлене під час інвентаризації теля	212	719	170,00

4.10. Особливості використання реєстрів бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах

Відповідно до наказу Міністерства аграрної політики України Про затвердження реєстрів і Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу від 07.03.01 № 49 сільськогосподарські підприємства використовують реєстри відповідно до такого переліку (табл. 4.13).

Таблиця 4.13

**Реєстри журнально-ордерної форми
бухгалтерського обліку**

№ п/п	№ форми реєстру	Реєстри	Балансові рахунки, які включені в реєстр синтетичного та аналітичного обліку
1	2	3	4
1	1 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	30 "Каса"
2	2 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	31 "Рахунки в банках"
			33 "Інші кошти"
3	3 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
			35 "Поточні фінансові інвестиції"
4	4 с.-г.	Журнал-ордер	50 "Довгострокові позики"
			60 "Короткострокові позики"
5	6 с.-г.	Журнал-ордер та відомість аналітичного обліку	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"
6	6.1 с.-г.	Реєстр операцій за розрахунками з постачальниками і підрядчиками	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"
7	7 с.-г.	Журнал-ордер	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
8	8 с.-г.	Журнал-ордер та відомість аналітичного обліку	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"
			34 "Короткострокові векселі одержані"
			37 "Розрахунки з різними дебіторами" (крім субрахунка 372)
			38 "Резерв сумнівних боргів"
			51 "Довгострокові векселі видані"

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
			52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”
			53 “Довгострокові зобов’язання з оренди”
			55 “Інші довгострокові зобов’язання”
			61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”
			62 “Короткострокові векселі видані”
			64 “Розрахунки за податками й платежами”
			65 “Розрахунки за страхуванням”
			67 “Розрахунки з учасниками”
			68 “Розрахунки за іншими операціями”
			69 “Доходи майбутніх періодів”
9	8а с.-г.	Відомість аналітичного обліку з рахунка 64	64 “Розрахунки за податками й платежами”
10	8б с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з мешканцями квартир та гуртожитків	377 “Розрахунки з різними дебіторами”
11	8в с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з батьками за утримання їх дітей у дитячих установах	377 “Розрахунки з різними дебіторами”
12	9 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”
13	9а с.-г.	Оборотна відомість аналітичного обліку з рахунка 21	21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
14	10.1 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	20 “Виробничі запаси”
			22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
			25 “Напівфабрикати”
			26 “Готова продукція”
			27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”
			28 “Товари”
15	10.2 с.-г.	Журнал-ордер	13 “Знос необоротних активів”
			47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”
			471 “Забезпечення виплат відпусток”
			65 “Розрахунки за страхуванням”
			651 “За пенсійним забезпеченням”
			652 “За соціальним страхуванням”
			653 “За страхуванням на випадок безробіття”
			66 “Розрахунки з оплати праці”
16	10.2.1 с.-г.	Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї з об’єктів обліку	471 “Забезпечення виплат відпусток”
			65 “Розрахунки за страхуванням”
			651 “За пенсійним забезпеченням”
			652 “За соціальним страхуванням”

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
			653 “За страхуванням на випадок безробіття”
			66 “Розрахунки з оплати праці”
17	10.2.2 с.-г.	Книга обліку розрахунків з депонентами	662 “Розрахунки з депонентами”
18	10.2.3 с.-г.	Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями	661 “Розрахунки з оплати праці”
19	10.2.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку з рахунка 65	65 “Розрахунки за страхуванням”
20	10.2.5 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року	13 “Знос необоротних активів”
21	10.2.6 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів, необоротних активів, які надішли або вибули	13 “Знос необоротних активів”
22	10.2.7 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів	13 “Знос необоротних активів”
23	10.2.8 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством	13 “Знос необоротних активів”
24	10.3 с.-г.	Журнал-ордер	23 “Виробництво”
			24 “Брак у виробництві”
			39 “Витрати майбутніх періодів”
			91 “Загальновиробничі витрати”

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
			92 "Адміністративні витрати"
			93 "Витрати на збут"
25	10.3а с.-г.	Виробничий звіт	Основне виробництво
26	10.3б с.-г.	Виробничий звіт	Інші виробництва
27	10.3в с.-г.	Виробничий звіт	Загальновиробничі витрати
28	10.3г с.-г.	Виробничий звіт	Адміністративні витрати
29	10.3д с.-г.	Зведена відомість до журналу-ордера № 10.3 с.-г.	23 "Виробництво"
			24 "Брак у виробництві"
			39 "Витрати майбутніх періодів"
			91 "Загальновиробничі витрати"
30	10.3е с.-г.	Оборотна відомість за рахунками	Рахунки витрат на виробництво
31	11 с.-г.	Журнал-ордер	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"
			70 "Дохід від реалізації"
			71 "Інший операційний дохід"
			72 "Дохід від участі в капіталі"
			73 "Інші фінансові доходи"
			74 "Інші доходи"
			75 "Надзвичайні доходи"
			79 "Фінансові результати"
32	11.1 с.-г.	Реєстр документів з реалізації готової продукції за її собівартістю (безготівкові розрахунки)	701 "Дохід від реалізації готової продукції"
			901 "Собівартість реалізованої готової продукції"
33	11.2 с.-г.	Реєстр документів з реалізації товарів,	702 "Дохід від реалізації товарів"

1	2	3	4
		робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” 902 “Собівартість реалізованих товарів” 903 “Собівартість реалізованих робіт та послуг” 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”
34	11.3 с.-г.	Реєстр документів з реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за готівку (за цінами реалізації)	701 “Дохід від реалізації готової продукції” 702 “Дохід від реалізації товарів” 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
35	11.3а с.-г.	Реєстр документів з реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за готівку (за обліковими цінами)	901 “Собівартість реалізованої готової продукції” 902 “Собівартість реалізованих товарів” 903 “Собівартість реалізованих робіт та послуг” 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”
36	11.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг	90 “Собівартість реалізації” 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” 70 “Доходи від реалізації” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
37	11.5 с.-г.	Книга аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг	

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
38	11.6 с.-г.	Оборотна відомість	
39	11.7 с.-г.	Відомість обліку продажу шляхом взаємних розрахунків	
40	11.8 с.-г.	Відомість аналітичного обліку з рахунка 36	36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
41	11 с.-г.	Аналітичні дані до рахунків 71, 72, 73, 74, 75	71 “Інший операційний дохід”
			72 “Дохід від участі в капіталі”
			73 “Інші фінансові доходи”
			74 “Інші доходи”
			75 “Надзвичайні доходи”
42	12 с.-г.	Журнал-ордер та аналітичні дані до рахунків	40 “Статутний капітал”
			41 “Пайовий капітал”
			42 “Додатковий капітал”
			43 “Резервний капітал”
			44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”
			45 “Вилучений капітал”
			46 “Неоплачений капітал”
			47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” (субрахунки: 472, 473, 474)
48 “Цільове фінансування і цільові надходження”			
43	13 с.-г.	Журнал-ордер Аналітичні дані до рахунків	10 “Основні засоби”
			11 “Інші необоротні матеріальні активи”
			12 “Нематеріальні активи”
			15 “Капітальні інвестиції”
			18 “Інші необоротні активи”

1	2	3	4
44	15 с. г.	Журнал-ордер Аналітичні дані до рахунків	17 “Відстрочені податкові активи”
			54 “Відстрочені податкові зобов’язання”
			90 “Собівартість реалізації”
			94 “Інші витрати операційної діяльності”
			95 “Фінансові витрати”
			96 “Втрати від участі в капіталі”
			97 “Інші витрати”
			98 “Податки на прибуток”
			99 “Надзвичайні витрати”

4.11. Оподаткування сільськогосподарських підприємств

Сільськогосподарські підприємства в Україні оподатковуються за двома системами оподаткування незалежно від форми власності:

- на загальних засадах;
- за спрощеною системою оподаткування.

При оподаткуванні на загальних засадах сільськогосподарські підприємства-виробники сплачують такі податки та збори:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток підприємств;
- податок на землю;
- комунальний податок;
- збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;
- плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;

- збір до державного інноваційного фонду;
- збір на спеціальне використання природних ресурсів.

Особливості нарахування, обліку та сплати ПДВ. При здійсненні операцій з продажу молока і операцій з продажу м'яса в живій вазі є деякі особливості обкладення ПДВ. У п. 11.21 статті 11 Закону про ПДВ зазначено: “До 1 січня 2004 року сума податку на додану вартість, що повинна сплачуватися до бюджету переробними підприємствами усіх форм власності за реалізовані ними молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, у повному обсязі спрямовується виключно для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо в живій вазі. Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету сільськогосподарськими підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну, а також за молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишається у розпорядженні цих сільськогосподарських підприємств і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва”.

Порядок нарахування і використання зазначених коштів встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Згідно з п. 2 Порядку, затвердженого Постановою КМ України № 805, сільськогосподарські товаровиробники, реалізуючи переробним підприємствам м'ясо в живій вазі і молоко, нараховують ПДВ на оборот з реалізації цих продуктів за нульовою ставкою. При цьому в декларацію включають податковий кредит (ПДВ, сплачений (нарахований до сплати) постачальникам) до відшкодування.

Переробні підприємства на суму обороту з реалізації продуктів, виготовлених з м'яса і молока, прийнятого свого часу від сільгоспвиробників, нараховують ПДВ і перераховують цей податок на окремо відкритий для цього рахунок. При цьому відповідно до п. 10 Порядку, затвердженого Постановою КМ України № 805, переробні підприємства для обліку ПДВ ведуть окремі субрахунки: 6411 “ПДВ з реалізації молока і молочних продуктів” і 6412 “ПДВ з реалізації м'яса і м'ясопродуктів”. У бухгалтерському обліку переробного підприємства ці рахунки кореспондують при нарахуванні ПДВ з рахунком 701. Суми нарахованого таким чином ПДВ можуть зменшуватися за рахунок ПДВ, сплаченого (нарахованого)

постачальникам, продукція (роботи, послуги) яких пов'язана з виготовленням молочних і м'ясних продуктів з сировини, прийнятої від сільгоспвиробників. Кредитове сальдо рахунків 6411 і 6412, виведене на кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року) являє собою розмір дотацій сільськогосподарським товаровиробникам.

У бухгалтерському обліку підприємств, що переробляють м'ясо і молоко, прийняті від сільгоспвиробників, проведення з нарахування і сплати ПДВ (іншими словами: перетворення ПДВ в дотації) мають такий вигляд (табл. 4.14).

Таблиця 4.14

Кореспонденція рахунків з обліку ПДВ

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	На суму ПДВ, нарахованого на оборот з реалізації м'ясних і молочних продуктів, виготовлених із сировини, прийнятої від сільськогосподарських товаровиробників	701	641
2	На суму ПДВ, нарахованого до сплати постачальникам за поставлені ними товари (роботи, послуги), необхідні переробному підприємству для виробництва молочних і м'ясних продуктів із сировини, прийнятої від сільгоспвиробників	641	631
3	На суму ПДВ (кредитового сальдо рахунка 641), перерахованого на окремий рахунок для виплати дотацій сільгоспвиробникам	313	311
4	На суму дотацій, перерахованих сільгоспвиробникам	631	313

У свою чергу, сільськогосподарські товаровиробники на підставі квитанцій, виданих переробними підприємствами за фактом прийняття від них м'яса в живій вазі і молока, відображають у бухгалтерському обліку таким чином (табл. 4.15).

У разі, якщо сільськогосподарський товаровиробник самостійно, у власних переробних цехах переробляє виготовлене ним м'ясо і молоко, а потім їх реалізовує, сума податку на додану вартість, нарахована у зв'язку з цією реалізацією і належна до сплати в бюджет (як різниця між кредитовими і дебетовими оборотами відповідного субрахунка ПДВ), повністю залишається в

Таблиця 4.15

Кореспонденція рахунків з обліку ПДВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	На суму дотацій, що підлягають отриманню від переробних підприємств	361 48	48 701
2	На суму коштів, фактично отриманих як дотації	311	361

розпорядженні цього виробника і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції. Таким самим чином сільгоспвиробники розпоряджаються і ПДВ, нарахованим у зв'язку з реалізацією молока, худоби, птиці, вовни.

У бухгалтерському обліку сільгоспвиробника операції нарахування і цільового спрямування ПДВ, що використовується як дотації, відображаються у такий спосіб (табл. 4.16).

Таблиця 4.16

Кореспонденція рахунків з обліку ПДВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	На суму ПДВ, нарахованого на оборот з реалізації молока, худоби, птиці, вовни, а також молочної продукції і м'ясопродуктів, виготовлених у власних переробних цехах	701	641
2	На суму ПДВ, нарахованого (сплаченого) поставальникам, продукція (роботи, послуги) яких купується сільгоспвиробником з метою використання її у виробництві м'ясних і молочних продуктів, молока, вовни, вирощування худоби і птиці для реалізації	641	631
3	На суму перерахованих на окремий рахунок коштів, визначену як різниця між кредитовими і дебетовими оборотами відповідних субрахунків обліку ПДВ	313 641	311 48
4	На суму використання дотаційних коштів відповідно до їх призначення	48	Різні рахунки

Кредитове сальдо рахунка 48 становить суму нарахованих дотацій, які повинні використовуватися сільгоспвиробником з метою підтримки власного виробництва тваринницької продукції.

Якщо сальдо податкового кредиту перевищує сальдо податкових зобов'язань, такий податковий кредит має бути покритий податковими зобов'язаннями наступного звітного періоду.

У разі нецільового використання дотацій (коштів, перерахованих самим сільгоспвиробником на окремий банківський рахунок або отриманих від переробних підприємств) ці кошти в розмірі, встановленому як сума, використана не за цільовим призначенням, підлягають вилученню до бюджету.

Фіксований сільськогосподарський податок. Спрощена система оподаткування передбачає сплату фіксованого сільськогосподарського податку, який введено на території України Законом “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.98 № 320-XIV із змінами та доповненнями. Законом визначено, що фіксований сільськогосподарський податок — це податок, який не змінюється до 1 січня 2004 р. і справляється з одиниці земельної площі.

Сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм можуть стати платниками фіксованого сільськогосподарського податку лише за умови, що сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 50 % загальної суми валового доходу підприємства. Якщо валовий дохід сільськогосподарського підприємства у звітному періоді від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продукції переробки становить менше 50 % загального обсягу реалізації, підприємство сплачує податки у наступному звітному періоді на загальних підставах.

Платниками фіксованого сільськогосподарського податку є:

- сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законом України;
- селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції;
- власники земельних ділянок і землекористувачі, у тому числі орендарі, які виробляють товарну сільськогосподарську продукцію, крім власників і землекористувачів земельних ділянок,

переданих для ведення особистого підсобного господарства, будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель (присадибна ділянка), садівництва, дачного будівництва, а також наданих для городництва, сінокосіння та випасання худоби. Сплата фіксованого сільськогосподарського податку звільняє сільськогосподарське підприємство від сплати інших податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на землю;
- податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- комунального податку;
- збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збору на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг загального користування України;
- збору за спеціальне використання природних ресурсів (щодо користування водою для потреб сільського господарства);
- збору на обов'язкове соціальне страхування;
- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;
- збору до Державного інноваційного фонду.

Законом “Про фіксований сільськогосподарський податок” встановлено, що інші податки та збори (обов'язкові платежі), визначені Законом України “Про систему оподаткування”, сплачуються платниками фіксованого сільськогосподарського податку в порядку і розмірах, визначених законодавчими актами України. До таких податків і зборів належать: податок на додану вартість, акцизний збір, прибутковий податок з громадян, мито, державне мито, рентні платежі, податок на промисел, збір за забруднення навколишнього середовища.

Слід зазначити, що Указом Президента України “Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників” від 02.12.98 № 1328/98 звільнено від сплати податку на додану вартість з 01.01.99 до 01.01.04 сільськогосподарських товаровиробників щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виго-

товлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, крім операцій з продажу переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою. Указом обумовлено, що від сплати податку на додану вартість звільняються лише ті сільськогосподарські товаровиробники, в яких сума, одержана від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний період, становить не менше 50 % загальної суми валового доходу підприємства.

При визначенні валового доходу сільськогосподарського підприємства — платника фіксованого податку слід керуватись Положенням про порядок справляння і обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затвердженим постановою КМ України від 23.04.99 № 658. Положенням встановлено, що валовий дохід платника фіксованого податку визначається як загальна сума доходів від усіх видів його діяльності, отримана (нарахована) за звітний період у грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, її континентальному шельфі, виключній економічній зоні, так і за її межами.

Статтею 8 Закону встановлено, що об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробникові у власність або наданих йому у користування, у тому числі на умовах оренди. Щодо оренди сільськогосподарських угідь, то це питання конкретизовано в п. 9 Положення № 658. Положенням визначено, що у разі, коли платник фіксованого податку здає сільськогосподарські угіддя в оренду, орендовані площі не можуть включатись до розрахунку фіксованого податку орендарями. У разі, коли сільськогосподарські угіддя здаються в оренду неплатником фіксованого сільськогосподарського податку, орендовані площі включаються до розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку орендарями. В обох випадках орендарем вноситься передбачена договором орендна плата за землю. У разі, коли у звітному періоді відбувається зміна площ сільськогосподарських угідь у зв'язку із набуттям права землевласника або землекористувача, відповідно, землевласник або землекористувач зобов'язаний здійснити уточнення сум податкових платежів на період до закінчення податкового року і протягом місяця надати розрахунки до органів державної податкової служби за місцем розташування земельної ділянки разом з витягом з державного земель-

ного кадастру про склад земельних угідь та їх грошову оцінку. Державні землевпорядні організації уточнюють грошову оцінку сільськогосподарських угідь у зв'язку із зміною їх складу й повідомляють про це платників податку та органи державної податкової служби.

Ставки фіксованого сільськогосподарського податку встановлені Законом України з розрахунку на один гектар сільськогосподарських угідь у відсотках до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 р., відповідно до Методики, затвердженої КМ України, в таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ — 0,5 %;
- для багаторічних насаджень — 0,3 %.

Платники фіксованого сільськогосподарського податку, які здійснюють господарську діяльність у гірських зонах і поліських територіях, сплачують податок з одного гектара сільськогосподарських угідь у відсотках до їх грошової оцінки в таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ — 0,3 %;
- для багаторічних насаджень — 0,1 %.

Належність сільськогосподарських угідь до гірських зон і поліських територій визначається на підставі Закону України “Про статус гірських населених пунктів України” від 15.02.95 № 56/95 ВР і Постанови КМ України “Про визначення поліських територій України” від 25.12.98 № 2068.

Перелік платників фіксованого сільськогосподарського податку, на яких поширюється ставка податку, встановленого для гірських зон і поліських територій, затверджується щороку до 15 січня на пленарних засіданнях обласних рад за поданням районних державних адміністрацій.

Належна до сплати сума фіксованого податку визначається платником податку виходячи зі ставок податку, площі сільськогосподарських угідь та їх грошової оцінки, розрахованої за Методикою грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженою Постановою КМ України від 23.05.95 № 213.

Розрахунок податку складається за формою, встановленою порядком розрахунку, який затверджено наказом ДПА України від 27.04.99 № 230. Розрахунок податку щороку до 1 лютого подається платником податку до органу податкової служби за місцезнаходженням платника податку. Сплата податку прово-

диться щомісячно до 20 числа наступного місяця. Податок сплачується щомісяця в розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку у таких розмірах:

- I квартал — 10 % ;
- II квартал — 10 % ;
- III квартал — 50 % ;
- IV квартал — 30 % .

Платники фіксованого сільськогосподарського податку мають право на вибір форми сплати податку у грошовій формі або у вигляді поставок сільськогосподарської продукції протягом податкового року.

Для розрахунку сільськогосподарською продукцією в рахунок фіксованого сільськогосподарського податку використовуються певні співвідношення однієї тонни пшениці до вартості однієї тонни відповідної продукції, що встановлюються щороку. Цей розрахунок здійснюється продукцією ранніх зернових культур до 15 жовтня, пізніх зернових культур — до 1 грудня, продукцією тваринництва — щомісяця. При поставці продукції в товаро-транспортній накладній платника фіксованого податку роблять запис “В рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку” (табл. 4.17).

Таблиця 4.17

Кореспонденція рахунків при нарахуванні фіксованого сільськогосподарського податку в бухгалтерському обліку підприємства

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Нарахування фіксованого сільськогосподарського податку	92	641 (відповідний субрахунок)
2	Перелік до бюджету	641 (відповідний субрахунок)	311
3	Нарахування (сплата) фіксованого сільськогосподарського податку в частині обсягу продукції власного виробництва (за встановленими цінами)	641 (відповідний субрахунок)	701

**Додаток до Методичних рекомендацій
по визначенню питомої ваги доходу (виручки) від реалізації
сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів
її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства**

(назва сільгоспідприємства)

(адреса сільськогосподарського підприємства)

**РОЗРАХУНОК
визначення питомої ваги доходу (виручки) від реалізації
сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів
її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства**

за 200 _ рік

*тис. грн., з одним
десятковим знаком*

№ п/п	Назва показників	Дохід (ви- ручка) від реалізації
1	2	3
1	Вартість реалізованої продукції рослинництва	
2	Вартість реалізованої продукції тваринництва	
3	Вартість реалізованої сільськогосподарської продукції, виробленої із сільськогосподарської сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах та на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства, в тому числі:	
	• дохід (виручка) від реалізації продукції допоміжних виробництв і промислів (крім продукції переробки власних сільгосппродуктів)	
4	Сума акцизного збору	
5	Вартість наданих послуг (послуги машинно-тракторного парку, будівельних і ремонтних бригад, інші послуги), пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом	

1	2	3
6	Скоригований дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (дані рядків 1 + 2 + 3 – 3.1 – 4 + 5)	
7	Загальна сума валового доходу	
8	Питома вага доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу, %	

Керівник підприємства _____

М. П.

Головний бухгалтер _____

Особливістю тут слід відмітити розподілення доходів від реалізації продукції згідно з Методичними рекомендаціями з визначення питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства, затвержені Міністерством аграрної політики України від 29 грудня 2002 р.

Приведена методика розрахунку має на меті встановити, який відсоток від загальної суми валового доходу підприємства складає дохід, одержаний від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки на власних переробних підприємствах і на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства. Якщо після проведення розрахунку сума доходу (виручки) сільськогосподарських підприємств, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 50 % від загальної суми валового доходу підприємства, то такі підприємства, згідно зі ст. 2 Закону України “Про фіксований сільськогосподарський податок” (320-14), за наявності сільськогосподарських угідь, є платниками фіксованого сільськогосподарського податку.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Організація обліку сільськогосподарського підприємства.
2. Чинники, що впливають на організацію обліку у сільському господарстві.
3. Організація оплати праці в сільському господарстві.
4. Особливості обліку капіталу сільськогосподарського підприємства.
5. Класифікація основних засобів сільськогосподарського підприємства.
6. Облік витрат на формування основного стада.
7. Бухгалтерський облік тварин на вирощуванні та відгодівлі.
8. Принципи обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.
9. Калькулювання собівартості продукції рослинництва.
10. Калькулювання продукції тваринництва.
11. Облік собівартості допоміжних виробництв.
12. Порядок відображення товарообмінних операцій.
13. Бухгалтерський облік доходів сільськогосподарського підприємства.
14. Порядок визначення фінансових результатів сільськогосподарського підприємства.
15. Особливості проведення інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах.
16. Особливості оподаткування сільськогосподарських виробників.
17. Особливості обліку у фермерських господарствах.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

5.1. Загальні положення

Торговельна діяльність — це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку.

Торгівля поділяється на внутрішню та зовнішню. Зовнішня торгівля — це торгівля з іншими країнами, яка включає у себе експорт (вивезення) та імпорт (ввезення) товарів. Внутрішня торгівля — галузь народного господарства, що забезпечує надходження товарів із сфери виробництва до сфери споживання.

У свою чергу, внутрішня торгівля поділяється на оптову та роздрібну:

- оптова торгівля — сфера підприємницької діяльності по придбанню і відповідному перетворенню товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібно́ї торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності. Включає як безпосередні комерційні зв'язки на умовах договорів закупівлі-продажу і поставчання між підприємствами-виробниками і споживачами, так і зв'язки між ними через торгових посередників;
- роздрібна торгівля — сфера підприємницької діяльності з продажу товарів або надання послуг на підставі усного чи письмового договорів купівлі-продажу безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання.

Суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи для здійснення торговельної діяльності повинні мати:

- свідоцтво про державну реєстрацію;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення сесії місцевої ради народних депутатів) або договір оренди приміщення;
- ліцензії або їх копії, затверджені відповідним органом, який видав ліцензію;

- торговий патент на кожну торговельну точку — звичайний або пільговий залежно від асортименту або виду товару;
 - квитанцію про сплату ринкового збору за торгівлю на території ринку у разі, якщо суб'єкт підприємницької діяльності проводить торгівлю не в стаціонарному приміщенні;
 - відповідні документи на товар: накладні, сертифікат якості та інші документи, що підтверджують походження товару;
 - реєстратор розрахункових операцій, який використовується при торгівлі в стаціонарних приміщеннях, а в окремих, передбачених законодавством випадках — розрахункову книжку.
- Суб'єкти підприємницької діяльності — фізичні особи при здійсненні роздрібною торгівлі повинні мати:

- свідоцтво про державну реєстрацію підприємця, що видається органом місцевого самоврядування за місцем прописки громадянина;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі або договір оренди приміщення;
- квитанцію про сплату ринкового збору (за торгівлю на ринку);
- торговий патент на кожну торговельну точку — звичайний або пільговий залежно від асортименту або виду товару. Підприємці, які здійснюють торговельну діяльність з лотків, при цьому сплачують ринковий збір на території ринку, можуть сплачувати фіксований податок шляхом придбання патенту;
- електронний контрольно-касовий апарат — у стаціонарних приміщеннях або розрахункову книжку в окремих, передбачених чинним законодавством, випадках;
- книгу обліку доходів і витрат;
- накладні та документи про проходження товару.

Громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності, здійснюючи роздрібну торгівлю, повинні мати при собі такі документи:

- паспорт;
- одноразовий патент на торгівлю, який видається державними податковими органами на 3 або 7 днів, але не більше 4-х разів на рік (продаж автотранспортних засобів при наявності такого патенту дозволено один раз на рік);
- квитанцію про сплату ринкового збору, якщо торгівля проводиться на ринку;

- довідку місцевих рад народних депутатів про вирощену продукцію (якщо реалізується така продукція) з власного господарства, присадибних, дачних ділянок при реалізації продукції рослинництва, бджільництва, тваринництва, продажу нутрій, птиці як у живому вигляді, так і продукції їх забою у сирому вигляді та у вигляді первинної обробки. При наявності відповідної довідки одноразовий патент на торгівлю не купується.

Патентування торговельної діяльності

Патент — це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності або його структурного (відокремленого) підрозділу займатися окремими видами підприємницької діяльності.

Відповідно до Закону України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” об'єктом патентування є:

- торговельна діяльність (оптова і роздрібна торгівля, діяльність у торгово-виробничій сфері), що здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності або їх структурними (відокремленими) підрозділами;
- діяльність із обміну готівкових валютних цінностей;
- діяльність із надання послуг у сфері грального бізнесу;
- діяльність надання побутових послуг.

Торговий патент повинна купувати та сторона посередницької угоди, яка здійснює торгівлю діяльністю за готівку в пунктах продажу товарів. Торговий патент не підтверджує право суб'єкта підприємницької діяльності на інтелектуальну власність. Торговий патент на право провадження торговельної діяльності видається суб'єктам підприємництва для ведення торговельної діяльності у пунктах продажу товарів (магазинах, кіосках, лотках, прилавках тощо).

Види патентів

Торговий патент на право надання побутових послуг отримують суб'єкти підприємництва або їх структурні підрозділи. До побутових послуг належить заміна елементів живлення, послуги ломбардів, пошиття тентів, чохлів, перукарські послуги тощо.

Торговий патент купується суб'єктами підприємницької діяльності або їх відокремленими підрозділами також для здійснення

операцій з торгівлі готівковими валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти До торгівлі готівковими валютними цінностями належать: продаж готівкової іноземної валюти, продаж інших готівкових платіжних засобів в іноземній валюті (дорожніх, банківських і персональних чеків), операції з дебетування кредитних (дебетових) карток в обмін на валюту України, інших готівкових платіжних засобів, виражених у валюті України, а також в обмін на іншу іноземну валюту.

Платний торговий патент на право здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу купується для провадження діяльності, що пов'язана з облаштуванням казино, гральних автоматів з грошовим або майновим виграшем, проведенням лотерей та розіграшів.

Короткотерміновий торговий патент купується для проведення торговельної діяльності протягом обмеженого терміну (наприклад, для проведення ярмарків, разового продажу товарів, виставок-продажів).

Спеціальний торговий патент засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності на особливий порядок оподаткування. Юридичні та фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які придбали спеціальний торговий патент, не мають права перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Суб'єкт підприємницької діяльності, який придбав спеціальний торговий патент, звільняється від сплати: податку на додану вартість, прибуткового податку, податку на прибуток підприємства, податку на землю, збору за спеціальне використання природних ресурсів, збору на обов'язкове соціальне страхування, комунального податку, ринкового збору, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі у сфері послуг. Власники спеціального патенту можуть не застосовувати РРО (Реєстратор розрахункових операцій).

Пільговий торговий патент дає право провадити торговельну діяльність виключно з використанням товарів вітчизняного виробництва. До таких товарів належать: поштові марки, листівки, вітальні листівки, періодичні видання друкованих засобів масової інформації, проїзні квитки, товари народних промислів тощо. У пільговому торговому патенті обов'язково наводиться повний перелік товарів, що передбачається для реалізації.

Згідно із Законом України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” не підлягає патентуванню:

а) торговельна діяльність, яка здійснюється:

- на деяких спеціалізованих підприємствах у зв'язку з їх відомчою підпорядкованістю (Укоопспілка, військова торгівля, аптеки, що знаходяться в державній власності, і торговельно-виробничі державні підприємства робочого постанання в селах, селищах і містах районного підпорядкування);
- суб'єктами підприємницької діяльності — фізичними особами (залежно від місця торгівлі і сплати інших податків та зборів), які торгують з лотків, прилавків і сплачують ринковий збір (плату) за місце для торгівлі продукцією в межах ринків усіх форм власності, здійснюють продаж виробленої в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва, худоби, кролів, нутрій, птиці (як у живому вигляді, так і продукції їх забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва; сплачують державне мито за нотаріальне засвідчення договорів про відчуження власного майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу на календарний рік; сплачують фіксований податок відповідно до законодавства про оподаткування фізичних осіб;
- суб'єктами підприємницької діяльності, створеними громадськими організаціями інвалідів, які мають податкові пільги згідно з чинним законодавством і здійснюють торгівлю виключно продовольчими товарами вітчизняного виробництва і продукцією, виготовленою на підприємствах Українського товариства сліпих та Українського товариства глухих. Податкові пільги для таких підприємств визначені законами України “Про оподаткування прибутку підприємств”, “Про податок на додану вартість” і можуть бути використані ними тільки за умови, що протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають на підприємствах основне місце роботи, становить не менше 50 % від загальної чисельності працюючих і фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше 25 % від суми витрат на оплату праці, що входять до складу валових витрат, виключно товарами вітчизняного виробництва за певним переліком;

б) реалізація продукції власного виробництва (при дотриманні певних умов);

в) заготівельна діяльність (за умови подальшої реалізації закупівельної продукції з розрахунками в безготівковій формі);

г) діяльність у сфері громадського харчування (за умови обслуговування виключно працівників того підприємства, організації, установи, де знаходиться даний пункт харчування).

Витрати на купівлю торгового патенту компенсують (зменшують) витрати із сплати до бюджету податку на прибуток, але не заміняють такі виплати. Отже, сплата вартості торгового патенту є авансовою компенсацією витрати із сплати до бюджету податку на прибуток. Але якщо підприємство не має у відповідному звітному податковому періоді суми податку на прибуток, нарахований для сплати до бюджету, то це не звільняє підприємство від списання вартості торгового патенту в такому звітному податковому періоді.

У разі придбання торгового патенту не з початку кварталу, місяця порядком розрахунку плати за торговий патент проводиться таким чином:

- при придбанні патенту до 15-го числа звітнього місяця розмір плати за перший звітний місяць визначається пропорційно кількості календарних днів місяця, починаючи з дня придбання торгового патенту;
- при придбанні патенту після 15-го числа звітнього місяця розмір плати визначається так само, як і в попередньому випадку, з одночасною сплатою вартості торгового патенту за наступний звітний місяць, оскільки порядок, визначений Законом “Про патентування”, передбачає термін його оплати до 15-го числа місяця, що передує звітному місяцю.

Якщо протягом терміну дії торгового патенту суб’єкт підприємницької діяльності припиняє діяльність, що підлягає патентуванню, то до 15-го числа місяця, що передує звітному, він повинен письмово повідомити відповідний державний податковий орган про припинення діяльності та повернути торговий патент до державного податкового органу, що його видав.

Торговий патент повинен бути відкритим і доступним для огляду: на фронтальній вітрині магазину, а в разі її відсутності — біля касового апарату.

Торговий патент є чинним на території органу, який здійснив реєстрацію суб’єкта підприємницької діяльності чи з яким пого-

джено місцезнаходження його структурного (відокремленого) підрозділу за місцем видачі торгового патенту цьому суб'єкту.

Сертифікація товарів і продукції

Сертифікація — це один з ефективних методів, що дозволяють на підставі випробувань продукції у спеціалізованих лабораторіях (центрах) забезпечити захист прав споживача шляхом надання йому достовірної та об'єктивної інформації про її властивості, характеристики і відповідність стандартам.

Сертифікація продукції здійснюється уповноваженими на це органами із сертифікації — підприємствами, установами й організаціями з метою:

- запобігання реалізації продукції, небезпечної для життя, здоров'я і майна громадян та навколишнього природного середовища;
- сприяння споживачеві у компетентному виборі продукції;
- створення умов для участі суб'єктів підприємницької діяльності у міжнародній економічній, науково-технічній співпраці та міжнародній торгівлі.

Об'єктом сертифікації є продукція, призначена для продажу. В Україні існує обов'язкова і добровільна сертифікація продукції.

Обов'язкова сертифікація здійснюється в державній системі сертифікації за Переліком продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, затвердженим наказом Державного комітету України зі стандартизації, метрології і сертифікації.

Добровільну сертифікацію можуть здійснювати підприємства, на яких покладено функції органу з добровільної сертифікації і які надають Держстандарту України інформацію для реєстрації виданих сертифікатів у встановленому порядку.

Сертифікат якості — один з найбільш поширених супровідних документів, які засвідчують якість товару, містить показники якості, технічні характеристики, передбачені договором. Видається, як правило, підприємством-виробником або експортером. Складається в кількох примірниках, з яких один направляється з вантажем, другий пред'являється разом з рахунком та іншими документами для оплати.

Сертифікат відповідності — документ, виданий спеціально уповноваженим на це органом (таким органом є Держстандарт України або будь-який інший орган, уповноважений на це), який

засвідчує, що продукція або послуга належно ідентифікована і відповідає конкретному стандарту або іншому нормативному документу.

Обидва документи і сертифікат якості і сертифікат відповідності призначені для посвідчення будь-якого товару на відповідність обов'язковим вимогам нормативних документів.

Ліцензування товарів та видів діяльності

Господарюючі суб'єкти, відповідно до чинного законодавства, для здійснення торговельної діяльності окремими видами товарів зобов'язані мати ліцензії.

Ліцензія (спеціальний дозвіл) — це державне свідоцтво, що засвідчує дозвіл на право здійснення суб'єктом підприємницької діяльності окремих видів діяльності, яке видається органами державного управління.

Ліцензії необхідно отримувати при реалізації таких товарів:

- лікарських засобів;
- особливо небезпечних хімічних речовин;
- алкогольних напоїв;
- тютюнових виробів;
- виробів з використанням дорогоцінних металів і коштовного каміння;
- спортивної, мисливської, вогнепальної зброї і боєприпасів до неї, а також холодної зброї, пневматичної зброї калібру понад 4,5 мм і швидкістю польоту кулі понад 100 м за секунду;
- спеціальних засобів, заряджених речовинами сльозоточивої та подразнюючої дії, індивідуального захисту, активної оборони та засобів для виконання спеціальних операцій і оперативно-розшукових заходів.

Нижче наведено перелік видів діяльності, для здійснення яких необхідно отримати ліцензії:

- оптова реалізація спирту етилового і плодового;
- оптова та роздрібна реалізація алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- оптова та роздрібна реалізація лікарських засобів;
- реалізація особливо небезпечних хімічних речовин;
- оптова та роздрібна торгівля пестицидами та агрохімікатами;
- реалізація виробів з використанням дорогоцінних металів і коштовного каміння;

- здійснення операцій з металобрухтом;
- виробництво, ремонт і реалізація спортивної, мисливської, вогнепальної зброї та боєприпасів до неї, а також холодної зброї, пневматичної зброї калібру понад 4,5 мм і швидкістю польоту кулі понад 100 м за секунду;
- виготовлення та реалізація спеціальних засобів, заряджених речовинами сльозоточивої та подразнюючої дії, індивідуального захисту, активної оборони та засобів для виконання спеціальних операцій і оперативно-розшукових заходів.

Підприємству для одержання ліцензії необхідно подати до органу, уповноваженого видавати ліцензії, заяву, копії свідоцтва про державну реєстрацію та засновницьких документів, інші документи, подання яких передбачено відповідними галузевими інструкціями.

5.2. Особливості та завдання обліку торгової діяльності

Облік у торгівлі пов'язаний з відображенням інформації про рух товарів — доведенням товарної маси від виробника до безпосереднього споживача (рис. 5.1).

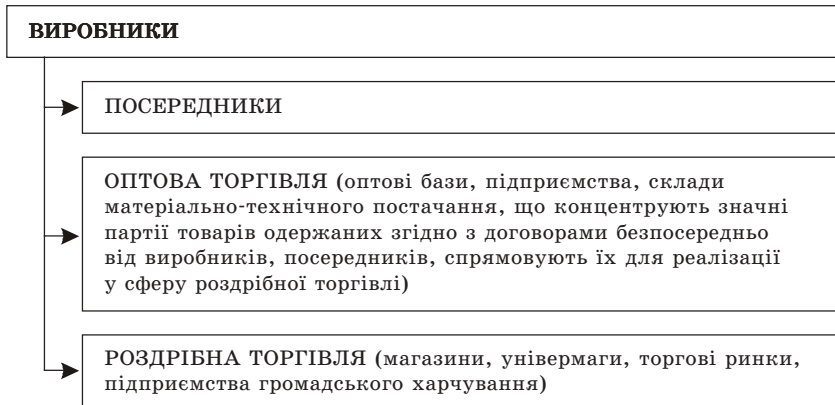


Рис. 5.1. Спрощена схема руху товарів

Бухгалтерський облік торговельної діяльності підприємства повинен забезпечувати:

- правильність оформлення первинних документів на придбання, продаж та переміщення всередині підприємства товарів, грошових та інших документів;
- правильність відображення первинних документів у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку;
- контроль за виконанням договорів поставок та інших зобов'язань, правильністю розрахунків з постачальниками і замовниками;
- контроль за правильним використанням і зберіганням товарно-матеріальних цінностей і фінансових ресурсів;
- формування повної та достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідні для оперативного керівництва та управління, а також для її використання зацікавленими особами.

Особливостями бухгалтерського обліку в торгових підприємствах є:

1. Специфічна система обліку руху товарів. Бухгалтерський облік роздрібного товарообороту ведуть тільки у вартісному вираженні за цінами реалізації. Груповий облік товарів ведуть на основі бухгалтерських документів і оперативних даних розрахунковим шляхом. Кількісно-вартісний облік здійснюють з товарів, які потребують особливого контролю за їх рухом (ювелірні вироби, товари, прийняті на комісію, меблі, телевізори).

2. Облік товарів здійснюють згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та установ з використанням рахунка 28 "Товари" в розрізі субрахунків:

- 281 "Товари на складі" проводять облік наявності та руху товарних запасів в основному на оптових підприємствах, м'ясокомбінатах, овочесховищах;
- 282 "Товари в торгівлі" призначений для обліку наявності і руху товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібно торгівлі, громадського харчування;
- 283 "Товари на комісії" обліковують товари передані на комісію по договорах комісії, що не передбачають перехід права власності;
- 284 "Тара під товарами" проводять облік тари під товарами порожньої, купленої, власного виробництва;
- 285 "Торгова націнка" є контрактивним рахунком до субрахунка 281 "Товари на складі" та 282 "Товари в торгівлі",

який призначено для визначення реалізаційної (продажної) вартості товарів, знаючи їх купівельну вартість. Взагалі торгова націнка — це різниця між купівельною та продажною вартістю товарів;

- 286 “Купівельні вироби”;
- 289 “Транспортно-заготівельні витрати” призначений для окремого обліку витрат з транспортування, вантажно-розвантажувальних робіт, що пов’язані з доставкою товарів.

3. У торгівлі спостерігаються наявні великі запаси ТМЦ, у цьому зв’язку бухгалтерський облік має забезпечити достовірний контроль за їх рухом і збереженням.

4. У торгівлі існує специфічна система обліку витрат. Видатки торгових підприємств утворюють витрати обігу, які обліковують за видами, статтями і які покривають за рахунок доходів підприємства. **Витрати обігу** — це виражені у вартісній формі витрати торгових підприємств, пов’язані з купівлею, транспортуванням, збереженням і реалізацією товарів. В обліку витрати обігу класифікують за: 1) видами діяльності (оптова торгівля, роздрібна торгівля, громадське харчування); 2) економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці та ін.); 3) статтями витрат.

Номенклатура статей витрат обігу для підприємств торгівлі класифікується на:

- 1) витрати на транспортування;
- 2) витрати на оплату праці;
- 3) витрати на оренду і утримання необоротних активів;
- 4) знос та утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- 5) витрати на паливно-мастильні матеріали, газ, електроенергію;
- 6) витрати на збереження, сортування, пакування матеріалів;
- 7) витрати на рекламу;
- 8) відсотки за кредит;
- 9) витрати на тару;
- 10) страхування та ін.

5. Витрати обігу рекомендовано обліковувати на рахунку 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

У торгівлі не застосовують поняття “калькуляція”, не використовують рахунки — 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”. На рахунок 92 “Адміністративні витрати” обліковуються всі загальногосподарські витрати підприємств торгівлі. На рахунок 93 “Витрати на збут” ведуть облік витрат, пов’язаних із збутом товарів. До витрат на збут відносять витрати пакувальних матеріалів, транспортування, витрати на рекламу, маркетинг, витрати на оплату праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, витрати на ремонт та утримання основних засобів.

На підприємствах торгівлі спостерігається різниця у джерелах утворення прибутку. Формування прибутку у різних підприємствах відбувається за рахунок таких джерел:

Роздрібна торгівля	→	Торгова націнка
Оптова торгівля	→	Торгова надбавка
Комісійна торгівля	→	Комісійна винагорода
Торгівля у кредит	→	Торгова націнка (надбавка), % за наданий кредит
Громадське харчування	→	Націнка громадського харчування

Важливе значення обліку — контроль застосування цін на товари, правильне визначення націнки, знижки. Ціну на товари визначають на підставі угоди між продавцем і покупцем при розрахунках між юридичними особами. На деякі види товарів держава може встановлювати певні обмеження цін. Роздрібну ціну формують з урахуванням ціни постачальника та торгової націнки.

Товари населенню продають за роздрібними цінами. Роздрібна ціна складається з ряду елементів. Собівартість продукції — витрати виробника на виготовлення даної продукції (матеріали, зарплата, амортизація тощо). Промислове підприємство в ціну товару закладає певний відсоток рентабельності, за рахунок якого формується прибуток підприємства (рис. 5.2).

Ціна на більшість товарів включає податок на додану вартість, який після реалізації товару перераховують до бюджету.

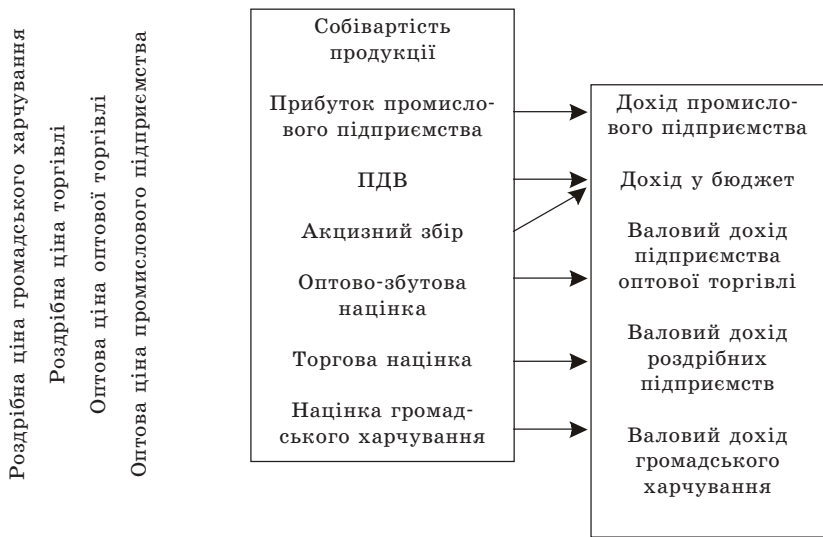


Рис. 5.2. Узагальнена схема формування доходу на підприємствах торгівлі з елементами ціноутворення

Підприємства мають право на відшкодування (повернення) з бюджету сплачених постачальникам сум ПДВ. Однак при реалізації даних товарів вони зобов'язані до ціни придбання (без ПДВ) і своєї націнки нарахувати і направити в бюджет 20 % ПДВ.

Деякі види вітчизняних товарів, а також більшість імпортних обкладаються акцизним збором. Акцизний збір нараховують виробники, які перераховують дані суми до бюджету, а по імпортних товарах — імпортер при розмитненні товарів.

Оптово-збутова націнка призначена для покриття витрат обігу і утворення чистого доходу підприємств оптової торгівлі. Торгову націнку використовують для покриття витрат і утворення прибутку роздрібного підприємства (табл. 5.1).

Підприємства громадського харчування реалізують товари за роздрібними цінами, до яких, крім торгової націнки, входить і націнка громадського харчування. Націнку громадського харчування використовують для покриття витрат на приготування їжі, а торгову націнку — для покриття витрат і утворення прибутку підприємств.

Розрахунок купівельних і продажних цін

Підприємство	Вид ціни	Сума, грн.	Методика розрахунку
Промислове підприємство	Продажна ціна	6000	$\frac{\text{Ціна підпр.}}{4500} + \frac{\text{Акциз. збір}}{500} + \frac{\text{ПДВ}}{1000}$
Оптове підприємство	Купівельна ціна	5000	$\frac{\text{Сума оплати}}{6000} - \frac{\text{ПДВ}}{1000}$
	Продажна ціна	6600	$\frac{\text{Купів. вартість}}{5000} + \frac{\text{Націнка}}{(5000 \times 0,1)} + \frac{\text{ПДВ}}{(5500 \times 0,2)}$
Роздрібне підприємство	Купівельна ціна	5500	$\frac{\text{Сума оплати}}{6600} - \frac{\text{ПДВ}}{1100}$
	Продажна ціна	8580	або $\frac{\text{Купів. вартість}}{5500} + \frac{\text{Націнка}}{(5500 \times 0,3)} + \frac{\text{ПДВ}}{(7150 \times 0,2)}$ = 1650) = 1430)
			або $\frac{\text{Купів. вартість}}{5500} + \frac{\text{ПДВ при купівлі}}{1100} + \frac{\text{Націнка}}{(5500 \times 0,3)} + \frac{\text{ПДВ нарах. на націнку}}{1650 \times 0,2}$ = 1650) = 330)

Важливим моментом при ціноутворенні є визначення купівельних і продажних цін. Купівельні ціни — це ціни, за якими та чи інша галузь торгівлі купує товари у постачальників, продажні ціни — за якими товари продають покупцям. При цьому вносять корективи на суму ПДВ.

Приклад формування ціни на товар. Промислове підприємство реалізувало партію товару оптової бази за ціною 6000 грн, що включає власне ціну товару 4500 грн, акцизний збір — 500 грн, ПДВ — 1000 грн ($5000 \times 20 \% : 100 \%$). Оптове підприємство реалізувало товар з націнкою у 10 % за 6600 грн підприємству роздрібною торгівлі. Роздрібне підприємство реалізувало товар з націнкою у 30 % населенню. Визначити ціну товару на кожному етапі реалізації.

5.3. Облік на підприємствах оптової торгівлі

Оптова торгівля — сфера підприємницької діяльності з придбання і відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності. Включає як безпосередні комерційні зв'язки на умовах договорів закупівлі-продажу і постачання між підприємствами-виробниками і споживачами, так і зв'язку між ними через торгових посередників. В основі роботи оптових підприємств покладено торгово-фінансовий план (бізнес-план), яким установлюється сума товарообороту в цілому і в групах товарів (з виділенням складського та транспортного товарообороту), розмір товарних запасів, план витрат обігу, прибутку та інші показники.

Одним із основних принципів організації бухгалтерського обліку в оптовій торгівлі є звітність матеріально-відповідальних осіб в установлені строки та ведення аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей в бухгалтерії та в місцях їх зберігання.

Облік товарів в оптових підприємствах відбувається на рахунку 28 “Товари”, зокрема на субрахунку 281 “Товари на складі”, на якому ведуть облік наявності та руху товарних запасів, що знаходяться на оптових і розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо. За дебетом субрахунку 281 відображають надходження товарів, за кредитом — реалізацію, вибуття товарів.

Облік надходження товарів в оптовій торгівлі. При одержанні товару необхідно перевірити відповідність його фактичної кількості та якості до даних супровідних документів і умов договору.

Залежно від умов поставки, зазначених у договорі, приймання товару здійснюється:

- на складі підприємства-покупця, якщо доставка товару здійснюється підприємством-продавцем;
- на складі підприємства-продавця, якщо доставка товару здійснюється підприємством-покупцем;
- у місці розвантаження транспортних засобів, розпечатування опломбованих транспортних засобів та контейнерів або на складі перевізника, якщо доставка здійснюється підприємствами залізничного, повітряного, водного, автомобільного транспорту.

Приймання товарів на складі здійснюється матеріально відповідальною особою на підставі товаросупровідних документів.

У випадку відсутності таких документів або деяких з них приймання товару не призупиняється, а складаються акти про фактичну наявність отриманого товару із зазначенням документів, яких не вистачає. При одержанні товару в тарі, крім перевірки ваги брутто і кількості місць, можливе розкриття тари з метою перевірки ваги нетто і кількості одиниць товару. Якщо тара або упаковка пошкоджені, то перевірка ваги нетто і кількості одиниць товару є обов'язковою.

При одержанні товару без тари, у відкритій тарі, пошкодженій тарі його приймання має бути здійснене в момент одержання від постачальника, розвантаження транспортних засобів, розпечатування опломбованих транспортних засобів або контейнерів, але не пізніше терміну, передбаченого для розвантаження.

Якщо товар надійшов у непошкодженій тарі, то його приймання має бути здійснене:

- за вагою брутто і кількістю місць товару — в момент одержання від постачальника, розвантаження транспортних засобів, розкриття опломбованих транспортних засобів або контейнерів;
- за вагою нетто і кількістю одиниць — у момент розкриття тари або упаковки, але не пізніше 10 днів. Товар, який швидко псується, має бути прийнято не пізніше 24 годин з моменту його одержання.

Товар, що надійшов у справній тарі, приймається за якістю і комплектністю, як правило, на складі підприємства оптової торгівлі (покупця). Товар може бути прийнято за якістю і на складі постачальника, якщо це передбачено умовами договору.

Товари, що надійшли на оптові склади, приймаються на підставі:

1. Рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних. Якщо виявлено недостачу при прийманні товарів, то додатково складають акт: 1) комерційний — при надходженні товарів від залізничі, поромів; 2) приймальний — при прийомі товарів на складі, який є підставою для пред'явлення претензій транспортній організації або постачальнику у випадку недовантаження.

2. При надходженні товарів без супровідних документів приймання на склад здійснюють на підставі оформленого Акта приймання товарів без рахунка постачальника.

3. Податкова накладна — звітний і розрахунковий документ, в якому вказуються реквізити, ціна на товар, ставка та сума ПДВ, загальна сума, що належить до оплати. Податкова накладна виписується на кожну партію товарів у 2-х екземплярах, оригінал представляється покупцеві, а копія зберігається у продавця як звітний і розрахунковий податковий документ.

Платники податку на додану вартість мають вести окремий облік при купівлі і продажу товарів таких операцій:

- операцій, які оподатковуються ПДВ за ставкою 20 %;
- операції, що звільнені від оподаткування;
- імпорتنі операції;
- експортні операції, що оподатковуються за сумовою ставкою;
- операцій, вартість яких не включається до складу валових витрат.

У цьому випадку ведеться два реєстри податкового обліку:

Книга обліку придбання товарів, у якій ведеться облік операцій по купівлі товарів і визначається підстава для можливого віднесення до податкового кредиту сум ПДВ, що сплачені постачальникові (продавцеві) у звітному періоді у зв'язку з придбанням товару (субрахунок 644).

Книга обліку реалізації товарів, яка містить порядок обліку операцій з продажу товарів і визначає підставу для можливого віднесення до податкового зобов'язання сум ПДВ, нарахо-

ваних за звітний період у зв'язку з продажем товарів (субрахунок 643).

Книги обліку придбання і продажу товарів мають бути прошнуровані, сторінки пронумеровані і зареєстровані в податковій інспекції. Записи до Книги роблять тільки:

- на підставі даних податкових накладних, за винятком імпортованих товарів (записи з яких відображаються на підставі митної декларації при умові сплати ПДВ митним органам або оформлення і погашення векселя);
- при придбанні товарів у юридичних і фізичних осіб, не зареєстрованих як платників ПДВ (облік ведеться на підставі товарного чека, іншого розрахункового документа, в якому вказана вартість товару без нарахування ПДВ).

Основним документом, що регулює порядок бухгалтерського обліку руху товарів, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” товари відносяться до запасів і є оборотними активами підприємства. Для того щоб придбаний товар було визнано активом, повинні бути дотримані такі вимоги:

- по-перше, використання таких товарів у майбутньому має принести певні економічні вигоди;
- по-друге, вартість товарів має бути достовірно визначена.

Іншими словами, товар є активом, якщо є ймовірність того, що він буде в майбутньому реалізований.

Формування первісної вартості залежить від того, яким чином товари надійшли на підприємство торгівлі. Але найчастіше формою розрахунків за товари на підприємствах оптової торгівлі є оплата грошовими коштами.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” поняття собівартості придбаного товару може бути застосоване щодо товарів, придбаних за грошові кошти, і являє собою їх *первісну вартість*.

Первісна вартість товарів включає такі витрати:

- суми, сплачені постачальникові товару, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;

- суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), включаючи витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів. До транспортних витрат торговельного підприємства, понесеними у зв'язку з придбанням товарів, належать:

1) вартість транспортних послуг, що пов'язані з доставкою товару сторонніми організаціями;

2) витрати підприємства на доставку товару власними силами (власним або орендованим транспортом).

До останніх витрат належать:

- витрати, безпосередньо пов'язані з транспортуванням (вартість пального в кількості, необхідній для подолання транспортним засобом відстані від підприємства-покупця до підприємства-продавця і від підприємства-продавця до підприємства-покупця; вартість інших матеріалів, необхідних для руху транспортного засобу; інші витрати, понесені підприємством для забезпечення нормальної роботи транспортного засобу під час поїздки за товаром);
- витрати, пов'язані з виплатою компенсації витрат водія під час поїздки за товаром (витрати на відрядження водія, безпосередньо пов'язані з доставкою товару);
- інші витрати, пов'язані з доставкою товару (витрати експедитора, відрядженого за товаром; інші витрати, що відносяться до витрат на відрядження відповідно до законодавства).

Якщо оптове підприємство проводить облік товарів **за ціною придбання**, то оприбуткування товарів відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

1) на закупівельну вартість придбаних товарів Д-т 281 — К-т 631;

2) на суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання, Д-т 641 — К-т 631;

3) на суму, перераховану постачальникові коштів за придбані товари, Д-т 631 — К-т 311.

Приклад. Підприємство займається оптовою торгівлею. Облік товарів на складі ведеться за купівельними цінами. Підприємство придбало у вітчизняного постачальника товари на суму 12000 грн (ПДВ 2000 грн). Відобразити бухгалтерські проведення.

Розглянемо відображення цих операцій у різних варіантах (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Бухгалтерські проведення при оприбуткуванні товарів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1. Перша подія — надходження товарів				
1	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	281	631	10000
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	2000
3	Оплачений отриманий товар	631	311	12000
2. Перша подія — передплата постачальнику				
1	Здійснена оплата за товар	371	311	12000
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	2000
3	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	281	631	10000
4	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	2000
5	Відображено зарахування заборгованостей	631	371	12000

Якщо підприємство проводить облік товарів **за продажними цінами**, то сума ПДВ, нарахована (оплачена) постачальникам при придбанні товарів, включається до суми торгової націнки, що відображається записом Д-т 281 — К-т 285. Аналогічним проведенням відображається сума торгівельної націнки на товари, яка нараховується торгівельним підприємством для покриття витрат обігу та отримання прибутку. Таким чином, на субрахунку 281 “Товари на складі” формується реалізаційна вартість товару.

При попередній оплаті оптове підприємство здійснює наступні проведення:

1. Д-т 371 — К-т 311 — на купівельну вартість попередньо оплачених товарів;
2. Д-т 641 — К-т 644 — на суму ПДВ;
3. Д-т 281 — К-т 631 — сума оприбуткування товарів;
4. Д-т 644 — К-т 631 — на суму ПДВ;
5. Д-т 631 — К-т 371 — зарахована попередня оплата поставальникові;
6. Д-т 284 — К-т 631 — на суму оприбуткованої тари.

Особливу увагу при оприбуткуванні товару слід приділити кількості і якості, що зазначені в договорі і товарно-супровідних документах. Виявлена при прийманні недостача товару може стати наслідком таких причин:

- природних втрат у дорозі;
- вини особи, яка здійснює поставку товару;
- вини підприємства-продавця.

При виявленні недостачі придбаного товару при одержанні його на склад відповідальність покладається на того учасника договору, до обов'язків якого входить доставка таких цінностей.

Якщо доставка товару було здійснена підприємством-продавцем або сторонньою організацією (автотранспортним підприємством), то на суму виявленої недостачі підприємством-покупцем пред'являється претензія на адресу таких поставальників. Якщо доставка товару здійснювалася власним транспортом підприємства-покупця, то вся відповідальність за недостачу матеріальних цінностей покладається на відповідальну особу такого підприємства.

При одержанні товару на склад сума недостачі, що сталася в дорозі в межах норм природного убутку, включається до первісної вартості такого товару. В цьому випадку претензія до поставальника не пред'являється.

Якщо при надходженні товару виявлено недостачу, проводиться запис з Д-т 281 “Товари на складі” — на суму тільки фактично отриманих товарів, з К-т 285 “Торгова націнка” — на суму торгової націнки на фактично отримані товари.

У випадку виявлення при оприбуткуванні недостачі (псування) товарів:

1. З вини поставальника або транспортних організацій:
 - на купівельну вартість товарів: Д-т 374 “Розрахунок за претензіями” — К-т 631 “Розрахунки з вітчизняними поставальниками”.

2. У межах норм природних втрат на купівельну вартість Д-т 947 “Недостачі і втрати від псування цінностей” — К-т 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

3. З вини матеріально-відповідальних осіб, що доставляють товари:

- на купівельну вартість: Д-т 947 “Недостачі і втрати від псування цінностей” — К-т 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;
- одночасно на вартість продажу: Д-т 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” — К-т 716 “Відшкодування раніше списаних активів”;
- на суму ПДВ: Д-т 716 “Відшкодування раніше списаних активів” — К-т 641 “Розрахунки за податками (аналогічний рахунок “ПДВ”)”.

У випадку обґрунтованої відмови від оплати товарів, що надійшли до оптового підприємства, товари приймаються за актом на відповідальне зберігання і обліковуються на позабалансовому рахунку 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні” до моменту вказівки постачальника про їх повернення, передачі або реалізації на місці.

Приклад. Підприємство здійснило передоплату і отримало товари від постачальника. За умовами договору доставка товарів здійснюється підприємством-продавцем. Згідно із супровідними документами кількість товару становить 1000 од. Вартість 1 од. — 24 грн, у тому числі ПДВ — 4 грн. Договірна вартість — 24 000 грн, у тому числі ПДВ — 4000 грн.

При оприбуткуванні на склад виявлено недостачу товарів у кількості 150 од. Підприємству-постачальникові пред’явлено претензію на суму 3600 грн (150 од. × 24 грн/од.).

У реєстрах бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи (табл. 5.3).

Якщо є впевненість, що недостачу буде відшкодовано, то суму недостачі може бути відображено як суму заборгованості за претензіями без списання на витрати. Якщо при цьому було здійснено передоплату за товари, то сума податкового кредиту в цьому випадку не зменшується.

Якщо підприємство не впевнене, що суму недостачі буде погашено, то така недостача списується на витрати звітного періоду з одночасним відображенням заборгованості на позабалансовому

**Кореспонденція рахунків з обліку товарів
від постачальника**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Підприємство-покупець визнало суму дебіторської заборгованості, яку в майбутньому буде погашено				
1	Відображено передоплату за товар	371	311	24000
2	Відображено суму податкового кредиту	641	644	4000
3	Отримано товари	281	631	17000
4	Списано суму податкового кредиту	644	631	3400
5	Відображено зарахування заборгованості	631	371	20400
6	Суму недостачі відображено як дебіторську заборгованість з претензії	374	371	3600
Підприємство-покупець визнало суму недостачі безнадійною				
1	Відображено передоплату за товар	371	311	24000
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	644	4000
3	Отримано товари	281	631	17000
4	Списано суму податкового кредиту	644	631	3400
5	Відображено зарахування заборгованості в частині фактичного одержання товарів	631	371	20400
6	Відображено суму недостачі	072		3600
7	Відображено коригування суми податкового кредиту (методом "червоне сторно")	641	644	600
8	На витрати списано суму недостачі, визнану безнадійною	947	371	3600
9	Списано витрати, пов'язані з недостачею матеріалів	791	947	3600

рахунку. При цьому у випадку здійснення передоплати не слід забувати про коригування суми раніше відображеного податкового кредиту щодо ПДВ. Якщо з'являється ймовірність погашення суми недостачі постачальником матеріальних цінностей, то в обліку на суму такої недостачі визначається дохід і сума заборгованості списується із позабалансового рахунка.

Організація обліку товарів на оптових базах може проводитися по партіях (облік ведуть по кожній партії окремо) або по сортах.

Облік реалізації товарів. Основна діяльність підприємства торгівлі — операції купівлі-продажу товарів, оскільки вони є головною метою його створення і забезпечують основну частку доходу. Поряд з оцінкою придбаних товарів підприємство торгівлі також здійснює оцінку вибуття товарів, тобто визначення собівартості проданих товарів.

Розрізняють такі форми реалізації товарів з оптових підприємств: 1) із складу (складський оборот); 2) транзитом (транзитний оборот).

При реалізації товару із складу товари покупцям відвантажуються і відпускаються із складу баз оптового підприємства. Відпуск товарів проводиться: на основі виписаних рахунків-фактур при разових поставках, на підставі договорів купівлі-реалізації.

Відвантаження товарів представникові покупця проводиться: 1) при пред'явленні довіреності і документа, що засвідчує його особу, із оформленою накладною і рахунком-фактурою; 2) іногороднім покупцям на основі наказів-накладних комерційної служби (відділу збуту), що виписані відповідно до договору поставки; 3) при транспортуванні товарів складається транспортна накладна ф. № 1ТН. У даних документах заповнюються реквізити підприємств, найменування та якісні характеристики товару, що відвантажуються, його ціна, ставка і сума ПДВ, мита. Одночасно виписується податкова накладна, оригінал вручається покупцеві, копія залишається на оптовому підприємстві для складання розрахунку і звітності. На підставі податкової накладної здійснюють записи у Книгу обліку реалізації товарів.

Для обліку реалізації товарів встановлено:

I. Метод нарахування, при якому для визначення обсягу реалізації вважається дата відвантаження товарів (передача права

власності на товари покупцям) незалежно від терміну виконання платежів. Тому в бухгалтерському обліку роблять запис:

1) визначення суми доходу при відвантаженні товару — Д-т 36 “Розрахунки з покупцями” — К-т 702 “Дохід від реалізації товарів”. При цьому сума ПДВ відображається за даними Податкової накладної у Книзі обліку реалізації товарів і проводиться запис Д-т 702 “Дохід від реалізації товарів” — К-т 643 “Податковий кредит”;

2) одночасно списують собівартість реалізованого товару: Д-т 902 “Собівартість реалізованих товарів” — К-т 281 “Товари на складі”;

3) при надходженні коштів за реалізований товар проводять запис: Д-т 31 “Рахунки в банку” — К-т 36 “Розрахунки з покупцями” і одночасно списують суму податкового кредиту з ПДВ: Д-т 643 “Податковий кредит” — К-т 641 “Розрахунки за податками”, субрахунок ПДВ.

II. Якщо оптове підприємство реалізує товари на умовах попередньої оплати, то здійснюються такі проведення:

1) надходження оплати (попередньої оплати) за товари Д-т 31 “Рахунки в банках” — К-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”;

2) визначення доходу від реалізації товару Д-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” — К-т 702 “Дохід від реалізації товарів”;

3) одночасно відображається сума податкового зобов’язання з ПДВ Д-т 643 “Податкове зобов’язання” і К-т 641 “Розрахунки за податками”;

4) списано собівартість реалізованих товарів Д-т 902 “Собівартість товарів” — К-т 281 “Товари на складі”;

5) одночасно відображається сума податкових зобов’язань з ПДВ Д-т 702 “Дохід від реалізації товарів” — К-т 643 “Податкове зобов’язання”;

6) при обліку товарів за цінами реалізації (облік за продажними цінами) оптові підприємства в кінці місяця визначають і списують способом “червоне сторно” суму торгової націнки, що відноситься до собівартості реалізованих товарів Д-т 902 “Собівартість товарів” — К-т 285 “Торгова націнка”.

При транзитній реалізації товари покупцям відвантажуються безпосередньо із складів підприємств виробників, без проміжних

ланок — баз і складів оптового підприємства такими способами: 1) спосіб за участю оптового підприємства; 2) без участі в розрахунках.

За першим способом оптове підприємство на підставі укладених договорів з постачальником і покупцем виписує наряд постачальникові на відвантаження товарів покупцеві, в якому вказується перелік товарів, що підлягають відвантаженню. Копія наряду видається покупцеві.

Постачальник виписує розрахунково-платіжні документи. Один комплект дається покупцеві, другий надсилається оптовому підприємству, яке повинно отримати від покупця платежі за отримані товари та перерахувати їх на рахунок постачальника. За організацію транзитного обороту і здійснення розрахунків між постачальником і покупцем оптове підприємство робить націнку до відпускну вартості товарів (за встановленим у договорі відсотком).

Бухгалтерський облік операцій відображається у загальноприйнятому порядку, але при цьому не використовується рахунок 281 “Товари на складі”.

При отриманні розрахунково-платіжних документів постачальника про відвантаження товарів транзитом покупцеві в бухгалтерському обліку оптового підприємства на відпускну ціну роблять запис: Д-т 902 “Собівартість реалізованих товарів” — К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.

Одночасно оптове підприємство виписує і пред’являє до оплати платіжні документи покупцеві на продажну вартість товарів (із врахуванням націнки за організацію транзитного обороту) Д-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” — К-т 702 “Дохід від реалізації товарів”. Нарахована сума ПДВ відображається проведенням Д-т 702 “Дохід від реалізації товарів” — К-т 641 “Розрахунки за податками”. Зарахування грошових коштів на рахунок оптового підприємства, що надійшли від покупців від реалізації товарів за транзитом відображаються проведенням Д-т 31 “Рахунки в банках” — К-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”. Отримані від покупців грошові кошти (за вирахуванням націнки) оптове підприємство перераховує постачальникові Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” — К-т 31 “Рахунки в банку”.

При транзитній реалізації без участі в розрахунках оптове підприємство виступає тільки як посередник. До його функцій

входить: укладання договорів на постачання товарів із покупцем і продавцем та контроль за виконанням цих договорів з урахуванням фінансового стану покупців.

Для контролю за виконанням договорів постачання постачальник одночасно з відправкою розрахунково-платіжних документів покупцеві для оплати відвантажених товарів копію документів направляє оптовому підприємству. За цими документами оптове підприємство контролює виконання договорів транзитних поставок.

За організацію транзитного обороту оптове підприємство виписує і виставляє до оплати суму винагороди на підставі платіжних вимог і проводить запис:

- Д-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” — на суму винагороди із покупців;
- Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” — на суму винагороди із постачальників;
- К-т 702 “Дохід від реалізації товарів” — на всю суму винагороди.

При отриманні виписки банку із розрахункового рахунка оптове підприємство робить запис:

- Д-т 31 “Рахунки в банках”;
- К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”;
- К-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”;
- сума ПДВ розрахована відображається проведенням Д-т 702 — К-т 641.

Загальноприйнятими методами оцінки вибуття товарів визначається П(С)БО 9 за такими методами:

- за собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- за собівартістю останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- за середньозваженою собівартістю;
- за цінами продажу;
- за нормативними витратами;
- за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Для оцінки вартості вибутих товарів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених вище методів. Так, для дорогих товарів можна вибрати метод ідентифікованої собівартості, для товарів, рівень націнки яких відрізняється від рівня націнки товарів основної маси — середньозваженої собівартості, а для решти товарів — метод цін продажу. Як правило, на підприємствах оптової

торгівлі товари, що вибули, оцінюються за методом середньозваженої собівартості. Вибір такого методу зумовлений передусім особливостями аналітичного і синтетичного обліку товарів в оптовій торгівлі. В аналітичному обліку, як правило, підприємства оптової торгівлі облік товарів ведуть у розрізі груп або видів, у синтетичному обліку товари обліковуються за первісною вартістю.

За підсумками місяця визначається середньозважена вартість одиниці товарів кожної групи або виду. Собівартість товарів, що вибули (продані), розраховується як добуток кількості таких товарів на середньозважену вартість одиниці товару.

Середньозважена вартість групи або виду товарів визначається за формулою

$$B = (B_0 + B_n) : (K_0 + K_n), \quad (5.1)$$

де B — середньозважена вартість одиниці групи або виду товарів, грн.;

B_0 — вартість залишку товарів певної групи або виду на початок місяця, грн.;

B_n — вартість товарів певної групи або виду, що надійшли протягом місяця, грн.;

K_0 — кількість товарів певної групи або виду на початок місяця, од. виміру;

K_n — кількість товарів певної групи або виду, що надійшли протягом місяця, од. виміру.

Приклад. На підприємстві торгівлі за даними бухгалтерського обліку.

На початок місяця:

залишок товару групи А — 25 000 коробок. Загальна вартість — 125 000 грн.;

залишок товару групи Б — 5000 упаковок. Загальна вартість — 80 000 грн.;

залишок товару групи В — 10 000 одиниць. Загальна вартість — 32 000 грн.

Протягом місяця

— *надійшло:*

товару групи А — 10 000 упаковок. Первісна: вартість — 55 000 грн.;

товару групи Б — 15 000 упаковок. Первісна: вартість — 90 000 грн.;

здійснено оплату отриманого товару — 174 000 грн (у тому числі ПДВ — 29 000 грн);

— *вибуло:*

товару групи А — 20 000 коробок,

товару групи Б — 17 500 упаковок;

товару групи В — 8000 одиниць.

Продажна вартість відвантажених товарів — 365 850 грн (у тому числі ПДВ — 60 950 грн). Відвантажені товари оплачені повністю. Сума витрат обігу — 50 000 грн.

Сума витрат дорівнює сумі собівартості проданих товарів і витрат обігу. Передусім визначаємо собівартість проданих товарів. Для цього обчислимо середньозважену вартість одиниці товару (В) кожної групи:

$$V_A = (125\,000 \text{ грн} + 55\,000 \text{ грн}) : (25\,000 \text{ коробок} + 10\,000 \text{ коробок}) = 5,14 \text{ грн/коробка.}$$

$$V_B = (80\,000 \text{ грн} + 90\,000 \text{ грн}) : (5000 \text{ упаковок} + 15\,000 \text{ упаковок}) = 8,5 \text{ грн/упаковка.}$$

$$V_B = 32\,000 \text{ грн} : 10\,000 \text{ од.} = 3,2 \text{ грн/одиниця.}$$

Знаючи середньозважену вартість одиниці товару кожної групи, визначимо собівартість товарів, що вибули (СВ):

$$СВ_A = 20\,000 \text{ коробок} \times 5,14 \text{ грн/коробка} = 10\,280 \text{ грн.}$$

$$СВ_B = 17\,500 \text{ упаковок} \times 8,5 \text{ грн/упаковка} = 148\,750 \text{ грн.}$$

$$СВ_B = 8000 \text{ одиниця} \times 3,2 \text{ грн/одиниця} = 25\,600 \text{ грн.}$$

Для зручності можна запропонувати використовувати розроблювальні таблиці для розрахунку собівартості товарів, що вибули. Згідно з даними прикладу можна скласти таблицю за підсумками місяця (табл. 5.4).

Витрати торговельного підприємства склали:

$$327\,150 \text{ грн} = 277\,150 \text{ грн} + 50\,000 \text{ грн.}$$

Відобразимо наведені операції в реєстрах бухгалтерського обліку (табл. 5.5).

Для забезпечення погашення заборгованості покупців на підприємствах доцільно створювати резерв забезпечення по-

Таблиця 5.4

Розрахунок собівартості товарів, що вибули

Група	Залишок на початок місяця		Надійшло протягом місяця		В, грн.	Вибуло, кількість	СВ, грн.
	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.			
А (коробка)	2500	125000	10000	50000	5,14	20000	102800
Б (упаковка)	5000	80000	15000	90000	8,5	17500	148750
В (одиниця)	10000	32000	—	—	3,2	8000	25600

Таблиця 5.5

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано товари	281	631	145000
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	631	29000
3	Оплачено вартість одержаних товарів	631	311	174000
4	Відображено відвантаження товарів	361	702	365850
5	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	702	641	60950
6	Суму доходу списано на фінансовий результат	702	791	304875
7	Відображено суму витрат обігу	93	66, 63	50000
8	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	277150
9	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	277150
10	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93	50000

криття дебіторської заборгованості — резерв сумнівних боргів (РСБ).

Порядок створення РСБ регламентується П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”. Дебіторська заборгованість, за якою створюється РСБ, має бути комерційною — з розрахунків за реалізованим товарам, продукцією, виконаним роботам, наданим послугам на умовах подальшої оплати або на умовах товарного (комерційного) кредиту. Створення РСБ передбачає один із принципів бухгалтерського обліку — обачності: певна сума дебіторської заборгованості не буде повернута, сплачена. РСБ дає можливість визначити і відобразити чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості — суму поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів. Тому створення РСБ дає можливість відобразити реальну картину фінансового стану підприємства в бухгалтерській звітності — стан його активів. Крім того, виникає проблема застосування термінів “сумнівний борг” і “безнадійна дебіторська заборгованість” на практиці.

Сумнівний борг — це поточна дебіторська заборгованість за продукцією (товари, роботи, послуги), щодо якої є невпевненість у її погашенні боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, відносно якої є впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Із визначення випливає, що сумнівний борг за певних умов (інформація про банкрутство покупця, арешт його рахунків) може стати безнадійним боргом. Крім того, після проходження терміну позовної давності (три роки, не враховуючи часу припинення цього терміну) будь-яка заборгованість стає безнадійною. Отже, до безнадійної заборгованості підприємство може зарахувати заборгованість, термін позовної давності по якій минув (понад 36 місяців), і частину поточної дебіторської заборгованості (до 12 місяців або в межах нормального операційного циклу), щодо якої є впевненість про її неповернення.

РСБ обліковується на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”, який є регулюючим для суми дебіторської заборгованості. Відповідно рахунок 38 є регулюючим контрактивним рахунком до рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”. Аналогічно, як 13 рахунок є контрактивним рахунком до рахунків 10, 11, 12

або субрахунок 285 до субрахунка 281 чи 282. За кредитом рахунка 38 відображається створення резерву в кореспонденції з рахунком 84, 93, 94, за дебетом — списання сумнівної дебіторської заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунка 36 або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з кредитом рахунка 71.

Стосовно методів нарахування РСБ згідно з П(С)БО 10 існує два методи: за платоспроможністю окремих дебіторів та на підставі класифікації дебіторів. У Інструкції по використанню Плану рахунків ці методи визначено: за кожним боржником і за термінами погашення заборгованості.

Перший метод.

I варіант. Визначається частка дебіторської заборгованості, що буде погашена на кінець року.

Приклад (табл. 5.6).

Розраховану суму РСБ за таким способом відображають у балансі доти, доки не буде створено нові суми заборгованостей або буде погашено частину заборгованостей.

II варіант. Створення резерву сумнівних боргів виходячи з платоспроможності окремих дебіторів на підставі обсягів реалізації (табл. 5.7, 5.8, 5.9).

Таблиця 5.6

**Початкові дані про дебіторську заборгованість
на 31.12.2000**

№ п/п	Покупець	Сума заборгованості, грн.	Підстави для визначення заборгованості сумівною
1	А	5000	Скорочення діяльності
2	Б	6000	Оголошення про банкрутство
3	В	7000	Заборгованість перед іншими постачальниками
Разом сумнівних боргів (р. 162 Балансу)		18000	
Інші		82000	
Всього		100000	
Коефіцієнт сумнівності		$18000 : 100000 = 0,18$	
РСБ		$0,18 \times 100000 = 18000$	

Таблиця 5.7

Відображення дебіторської заборгованості у Балансі

Стаття	Код	31.03	30.06	30.09	31.12	і т. д.
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:						
чисто реалізаційна						
вартість	160	52000	42000	62000	102000	
первісна вартість	161	70000	60000	80000	120000	
резерв сумнівних боргів	162	18000	18000	18000	18000	

Таблиця 5.8

Розрахунок РСБ залежно від суми неоплати

Покупець	Обсяг реалізації	Сума неоплати	Коефіцієнт сумнівності
А	5000	2000	0,4
Б	6000	3000	0,5
В	7000	4000	0,57
Разом	18000	9000	0,5
Інші	82000		
Всього	100000		
Резерв сумнівних боргів за квартал		$9000 \times 0,5 = 4500$ грн	
Баланс — Актив (умовно)			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чисто реалізаційна вартість		160	...
первісна вартість		161	...
резерв сумнівних боргів		162	...
			1000
			10000
			9000

Другий метод ґрунтується на класифікації дебіторської заборгованості за термінами її непогашення зі встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи з урахуванням даних минулих років (звітних періодів) про платоспроможність дебіторів.

Коефіцієнт сумнівності розраховується за минулий рік і його доцільно використовувати у наступний період. Також можна здійснювати поквартальний розрахунок РСБ.

Розрахунок РСБ за класифікацією дебіторської заборгованості

№ п/п	Підприємства-дебітори	Сума несплат за днями, грн.					Разом
		термін оплати не настав	1-90	91-180	181-270	271-365	
1	“А”		1000				1000
2	“Б”	1000		2000			3000
3	“В”				3000	3000	6000
4	Разом	1000	1000	2000	3000	3000	10000
5	Коефіцієнт сумнівності	0,1	0,1	0,2	0,3	0,3	1,0
6	Розрахована сума резерву	100	100	400	900	900	2400

Нарахування РСБ за звітний період відображається проведенням: Д-т 944 “Сумнівні та безнадійні борги” — К-т 38 “Резерв сумнівних боргів” — 2400 грн.

Приклад. Підприємство “Дніпро” отримало інформацію про банкрутство підприємства “А”. Сума дебіторської заборгованості підприємства “А” становить 1000 грн.

Списана дебіторська заборгованість з підприємства “А” буде відображена в бухгалтерському обліку записом Д-т 38 — К-т 36 на суму 1000 грн.

Якщо сума безнадійних боргів, які списуються, менша від суми нарахованого резерву, рахунок 38 буде мати кредитове сальдо на кінець звітного періоду. Якщо суми безнадійних боргів у поточному періоді більші, ніж нарахований резерв, то частина безнадійного боргу, яка перевищує нарахований резерв сумнівних боргів, списується за рахунок витрат поточного періоду за Д-т 944 “Сумнівні та безнадійні борги”.

Суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості обліковують на позабалансовому рахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість”; протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення.

Приклад. Підприємство “А” сповістило, що може сплатити частину боргу у сумі 200 грн. У бухгалтерському обліку дебіторську заборгованість, яка буде погашена, слід відобразити таким чином: Д-т 36 — К-т 716 200 грн. Одночасно дебіторська заборгованість списується з позабалансового рахунка 071 на суму 200 грн. Погашення заборгованості буде відображено на рахунках проведенням Д-т 31 — К-т 36 200 грн.

Підприємство має право для розрахунку РСБ вибрати будь-який із методів. Для великих підприємств, які мають велику кількість покупців, найкраще використовувати другий метод, бо РСБ створюється і використовується не за кожним підприємством, а за групою дебіторів. Також у примітках до фінансової звітності слід наводити суму поточної дебіторської заборгованості за термінами погашення.

При здійсненні торговельної діяльності передбачено випадки повернення товарів. Для відображення повернення товарів використовують окремий субрахунок 704 “Відрахування з доходу”. Рахунок 704 призначений для відображення сум, на які повинний бути зменшений дохід, тому вартість повернутих покупцем товарів буде відбиватися з дебету рахунка 704 “Відрахування з доходу”, а не методом “червоного сторно” кредиту рахунка 702 “Дохід від реалізації товарів”. За аналогією з тим, що на суму повернутих товарів не сторнується дохід, а дебетується рахунок доходу, логічно було б оприбуткувати повернутий товар з дебету рахунка 28 “Товари” у кореспонденції з рахунком 90 “Собівартість реалізації”, а не сторнувати запис із списання товару при реалізації. Але Планом рахунків не передбачені записи по кредиту рахунка 90, крім як з рахунком 79 “Фінансовий результат”. У зв’язку з цим проводиться запис з повернення товарів методом сторно.

Приклад. Припустимо, що покупцем був повернутий один телевізор, реалізація якого здійснена раніше, на суму 1800 грн (табл. 5.10).

Підприємство закриває рахунки доходів і витрат поквартально. У першому кварталі була здійснена реалізація, а в другому — повернення товару. В другому кварталі реалізації не було. Отже, рахунок 902 має по дебету один запис методом “червоного сторно”. Щоб рахунок закрився, робимо звичайний запис з дебету цього рахунка з віднесенням суми на рахунок 791.

Бухгалтерські записи щодо повернення товарів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Віднесено на зменшення доходу від реалізації продажна вартість повернених товарів	704	361	1800
2	Відображено ПДВ методом “червоне сторно”	704	641	300
3	Відображено методом “червоне сторно” списання товарів при реалізації	902	281	1000
4	Відображено зменшення фінансового результату на вартість повернених товарів без ПДВ	791	704	1500
5	Віднесено собівартість повернених товарів на фінансовий результат	902	791	1000

Якщо ж у звітному періоді, у якому відбулось повернення товарів та здійснювалася реалізація, то методом сторно запис з рахунка 902 після повернення товару буде перекриватися записами з віднесення на рахунок собівартості проданих товарів. І наприкінці звітного періоду буде проводитися звичайне списання сальдо рахунка 902 на рахунок 791.

Після записів з повернення товару фінансовий результат, що розраховується на рахунку 791 “Результат основної діяльності”, був зменшений на 500 грн (торгова надбавка у вартості повернутого телевізора за мінусом ПДВ). У результаті цього фінансовий результат, що враховується з рахунка 791, становитиме 2000 грн.

***Формування та облік фінансових результатів.
Формування складу витрат та порядку їх планування
в торгівлі***

Для торгових підприємств не передбачений окремий рахунок для обліку витрат. Крім того, усі витрати враховуються не на одному рахунку, а розділяються за їхніми видами. Оскільки ви-

трати обігу являють собою витрати, що пов'язані з операційною діяльністю, то їх підрозділяють на адміністративні витрати, на збут та інші витрати операційної діяльності і обліковують, відповідно, на рахунках 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Крім цього, такі витрати, як відсотки за кредит (і не тільки в торгових підприємств), відносяться до складу фінансових витрат, облік яких ведеться на окремому рахунку 95 “Фінансові витрати”. До того ж, Планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку витрат у розрізі видів діяльності. Найменування рахунків і субрахунків до них являють собою докладний опис складу витрат із класифікацією за видами діяльності.

Склад і структура витрат у торгівлі має відповідати Методичним рекомендаціям з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, що затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.02 № 145. Ці Методичні рекомендації визначають склад поточних витрат торговельної діяльності і порядок їх планування в підприємствах усіх форм власності незалежно від організаційно-правових форм господарювання і мають рекомендаційний характер. Норми рекомендацій базуються на національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

До складу витрат торговельної діяльності належать витрати підприємств, що здійснюють таку діяльність, і виникають у процесі руху товарів, а також витрати підприємств громадського харчування, що пов'язані з випуском і реалізацією продукції власного виробництва (далі — підприємства торгівлі).

Поточні витрати підприємства торгівлі — це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових і фінансових ресурсів. Згідно із стандартами бухгалтерського обліку витрати — це зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Собівартість реалізованих товарів включає вартість реалізованих товарних запасів, визначену розрахунковим шляхом

відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”, та транспортно-заготівельних витрат, які припадають на реалізовані товари.

До складу поточних витрат підприємства торгівлі входять витрати обігу — представлені в грошовій формі витрати підприємства на здійснення процесу реалізації товарів, які становлять за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов’язаних із зміною форм вартості.

До складу витрат обігу включають операційні витрати, транспортно-заготівельні витрати, що припадають на реалізовані товари (продукцію власного виробництва підприємств громадського харчування — далі продукція), та відсотки за кредит, що відносяться до витрат фінансової діяльності.

Класифікація витрат. У плануванні та обліку поточні витрати торговельної діяльності класифікують за видами діяльності, економічними елементами та підгалузями торгівлі (оптова торгівля, роздрібна торгівля, громадське харчування).

В управлінні поточними витратами торговельної діяльності, крім зазначених класифікаційних ознак, можна застосовувати додаткові ознаки класифікації — за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності, за періодами, за центрами відповідальності чи місцем виникнення, за ступенем однорідності, за можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі, за принципами організації управління.

Поточні витрати підприємств торгівлі за видами діяльності класифікуються за такими групами: витрати операційної діяльності; витрати фінансової діяльності; витрати інвестиційної діяльності; інші витрати звичайної діяльності; надзвичайні витрати. Витрати операційної діяльності поділяють на: витрати, які включають до собівартості реалізованих товарів (продукції); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому вираженні за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено за даний звітний період).

Статті калькуляції характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна діяльність) та об’єкта витрат.

Статті калькуляції показують, як формуються ці витрати з метою їх аналізу та контролю — одні витрати показують за їх видами (елементами), інші — за комплексними статтями (включаючи кілька елементів). При цьому один економічний елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності витрати поділяють на умовно-постійні та змінні.

До умовно-постійних відносять такі витрати, розмір яких не змінюється внаслідок зміни обсягів товарообігу. До постійних належать витрати, пов'язані з управлінням діяльністю підприємства, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва підприємства громадського харчування тощо.

Змінні витрати включають у себе ті види витрат, величина яких змінюється зі зміною обсягів товарообігу. До змінних витрат належать витрати підприємств торгівлі на сировину, купівельні напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці торговельно-оперативного персоналу та відповідні суми відрахувань на соціальні заходи, а також інші витрати.

За періодами витрати торговельної діяльності поділяють на витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів.

Витрати поточного періоду — це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати, які належать до того періоду, в якому вони були здійснені.

Витрати майбутніх періодів — це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Віднесення витрат майбутніх періодів до витрат певного періоду здійснюється в повному обсязі або на основі їх розподілу між кількома звітними періодами.

За центрами відповідальності чи місцем виникнення витрати поділяють на витрати відділу, дільниці, служби, іншого структурного підрозділу підприємства.

За ступенем однорідності витрати поділяють на прості (одноелементні) та комплексні.

Прості витрати мають однорідний зміст, тобто складаються з одного елемента витрат, наприклад, заробітна плата або амортизаційні відрахування. До складу комплексних витрат включають елементи з різною економічною природою, наприклад, витрати на зберігання, підсортування товарів.

За можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі розрізняють контрольовані та неконтрольовані витрати в даному центрі і відповідальності.

За принципами організації (управління) — витрати планові та позапланові.

Склад витрат операційної діяльності за економічними елементами. Склад витрат операційної діяльності за економічними елементами визначають за витратами, які не включають до собівартості реалізованої продукції (відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”).

Витрати операційної діяльності підприємства торгівлі групують за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До складу елемента “Матеріальні витрати” включають вартість витрачених (спожитих) у процесі операційної діяльності:

1) матеріалів і комплектуючих виробів, що використані в процесі торгівлі, для забезпечення виробництва продукції, для господарських потреб, технічних цілей та для гарантійного ремонту, гарантійного обслуговування реалізованих товарів, у тому числі:

- поточних матеріальних витрат некапітального характеру, пов'язаних із забезпеченням нормальних умов праці та додержанням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами роботи підприємств торгівлі в установленому законодавством порядку;
- реактивів, посуду, іншого приладдя та матеріалів для роботи власних лабораторій;
- комплектуючих виробів тощо;

2) сировини та купівельних напівфабрикатів, які використані в підприємствах громадського харчування для приготування власної продукції;

3) паливно-мастильних матеріалів усіх видів, які придбані в сторонніх підприємств і організацій і використані на технологічні та інші операційні цілі, у тому числі для належної експлуатації транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень тощо.

Витрати, що пов'язані з власним виробництвом і використанням електричної та інших видів енергії, включають до відповідних елементів витрат;

4) будівельних матеріалів і запасних частин для проведення поточного ремонту основних засобів та інших позаоборотних матеріальних активів, у тому числі взятих у тимчасове використання згідно з угодами про операційну оренду (лізинг), а також малоцінних і швидкозношуваних предметів;

5) тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності підприємства;

6) товарів: вартість товарів для власного використання (без продажу); вартість товарів, відібраних для оцінки їх якості з наступним порушенням цілості зразків, а також для фізико-хімічних і мікробіологічних досліджень;

7) малоцінних і швидкозношуваних предметів, які використовують в операційній діяльності підприємства протягом одного року чи нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема:

- інструментів, господарського інвентарю, спеціального оснащення;
- санітарного, спеціального одягу, взуття, захисних пристроїв тощо;
- мила та інших м'яких і незаражуючих засобів; молока і лікувально-профілактичного харчування; відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією;

8) інших матеріальних витрат, які пов'язані з виконанням підприємством робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з реалізації товарів (продукції), виробництва продукції; проведення лабораторних аналізів сировини, яку використовують підприємства громадського харчування у виробництві власної продукції тощо).

Придбані (отримані) або вироблені матеріальні цінності заносять на баланс підприємства за їх первинною вартістю, яку визначають відповідно до П(С)БО 9 "Запаси".

З метою визначення первинної вартості матеріальних цінностей розрізняють:

- матеріальні цінності, що внесені до статутного капіталу підприємства;
- матеріальні цінності, що одержані підприємством безоплатно;
- матеріальні цінності, що придбані в результаті обміну на подібні матеріальні цінності;

- матеріальні цінності, що придбані в обмін на неподібні матеріальні цінності.

Подібними визнають такі матеріальні цінності, які мають однакове призначення (виконують подібну функцію в такому ж виді діяльності) і мають однакову справедливу вартість.

При вибутті матеріальних цінностей (реалізації товарів (продукції), відпусканні у виробництво сировини, переданні у використання для забезпечення діяльності підприємства) оцінку їх здійснюють за одним з таких методів відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;
- середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження матеріальних цінностей (ЛІФО);
- нормативних витрат.

Метод оцінки матеріальних цінностей при їх вибутті підприємство вибирає самостійно.

До складу елементу “Витрати на оплату праці” включають основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

1. До складу витрат на виплату основної заробітної плати належать:

- заробітна плата, яка нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов’язки) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) працівників і посадовими окладами всіх форм і систем оплати праці, що прийняті на підприємстві;
- вартість товарів (продукції), які видають у порядку натуральної оплати працівникам згідно з діючим законодавством (Законом України “Про оплату праці” (108/95-ВР));
- суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (прибутку), отриманих від реалізації товарів (продукції), у випадках, коли вони є основною заробітною платою.

2. До витрат на виплату додаткової заробітної плати належать:

- надбавки та доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;

- премії та заохочення керівникам, спеціалістам, іншим службовцям і працівникам за виробничі результати;
- гарантійні та компенсаційні виплати; оплата відпусток; оплата іншого невідпрацьованого часу; інші витрати на оплату праці.

Надбавки та доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством, включають такі їх види:

- кваліфікованим працівникам, які зайняті на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;
- за класність водіям автомобілів, працівникам провідних професій та іншим категоріям працівників торговельних підприємств, у яких введено такі надбавки, та доплати за звання майстра і класи кваліфікації;
- бригадирам із числа працівників, не звільнених від основної роботи, за керівництво бригадами;
- персональні надбавки;
- керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань на термін їх виконання;
- за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;
- доплати до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;
- за роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах; за роботу в багатозмінному та безперервному режимі виробництва (включаючи доплати за роботу у вихідні дні, що є робочими днями за графіком), у нічний час;
- за знання іноземної мови;
- оплату праці кваліфікованих працівників, керівників, спеціалістів підприємств, залучених без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів;
- інші надбавки та доплати, передбачені законодавством.

Мінімальні розміри доплат і надбавок міжгалузевого характеру встановлені Кодексом законів України про працю (322-08) і мають обов'язковий характер.

Премії та заохочення керівникам, спеціалістам, іншим службовцям і працівникам за виробничі результати включають такі їх види:

- за виконання і перевиконання виробничих завдань; за підвищення продуктивності праці, виробітку; за поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, цеху;
- за економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей;
- винагороди (відсоткові надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), які передбачені чинним законодавством.

Підприємства, які за чинним законодавством виплачують винагороду за вислугу років, можуть створювати резерв на її виплату, включаючи:

- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, загальнообов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, індивідуальне страхування;
- матеріальну допомогу;
- відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки (окладу);
- одноразові заохочення (наприклад, окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань).

Гарантійні та компенсаційні виплати включають:

- оплату праці у вихідні та святкові (неробочі) дні, у понадурочний час за розцінками, установленними законодавчими актами;
- суми відшкодування втраченого заробітку внаслідок тимчасової втрати працездатності до фактичного заробітку у випадках, коли працівник продовжує працювати на підприємстві;
- виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших підприємств із збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також при тимчасовому заступництві;
- оплату працівникам днів відпочинку, наданих їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством;
- суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників у межах, передбачених законодавчими та іншими нор-

мативно-правовими актами (законами України “Про оплату праці” (108/95-ВР), “Про індексацію грошових доходів населення” (1282–12), постановою Верховної Ради України “Про індексацію грошових доходів населення” від 03.12.98; № 292-XIV, постановами Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів громадян” від 07.05.98 № 663, “Про індексацію грошових доходів громадян” від 21.12.98 № 2034).

Згідно з Порядком проведення індексації грошових доходів громадян (663–98) до витрат виробництва може бути включена лише та частина суми індексації, яку нараховують на виплати, що належать до витрат на виробництво; компенсацію працівникам втрати частини заробітної плати у зв’язку з порушенням термінів її виплати.

Компенсацію здійснюють згідно із законами України “Про оплату праці” (108/95-ВР), “Про компенсацію громадянам втрати частини доходів у зв’язку з порушенням строків їх виплати” (2050–14).

Компенсацію здійснюють у разі затримки на один і більше календарних місяців виплати заробітної плати, нарахованої працівникові:

- оплату за час вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;
- вартість безкоштовно наданих працівникам підприємства комунальних послуг, продуктів харчування тощо відповідно до законодавства;
- витрати на оплату житла, безкоштовно наданого працівникам підприємства відповідно до законодавства (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовно житла, комунальних послуг та ін.);
- вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або суму пільг у зв’язку з продажем їх за зниженими цінами відповідно до переліку та норм, установлених чинними нормативно-правовими актами (крім вартості виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих, знезаражуючих засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спец-

одягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у разі невидачі їх адміністрацією);

- виплату різниці між заробітками при переведенні на нижчеоплачувану роботу відповідно до законодавства.

Оплата відпусток включає: оплату щорічних основних і додаткових відпусток відповідно до Закону України “Про відпустки” (504/96-ВР) та КЗпП (322-08), грошових компенсацій за невикористану відпустку.

Якщо на підприємстві створюють резерв для забезпечення виплат відпусток, то до витрат виробництва (обігу) включають щомісячні відрахування на створення такого резерву, включаючи обов’язкові відрахування на збори на обов’язкове державне пенсійне страхування, загальнообов’язкове соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами:

- зумовленими народженням та похованням, загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, індивідуальне страхування. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної;
- планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці; оплату навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах, а також навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах.

Оплата іншого невідпрацьованого часу включає:

- оплату спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплату пільгового часу підліткам;
- оплату робочого часу працівників, яких залучають до виконання державних або громадських обов’язків, якщо ці обов’язки вони виконують у робочий час відповідно до законодавства;
- суми заробітної плати за основним місцем роботи працівникам, керівникам і спеціалістам підприємств за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- оплату працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, які їм надають після кожного дня здавання крові.

Інші витрати на оплату праці включають:

- оплату праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства, за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу проводить безпосередньо це підприємство. Розмір коштів, спрямованих на оплату праці цих працівників, визначають виходячи з кошторису на виконання робіт (послуг) за договором і платіжних документів;
- оплату праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства, за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка і фарбування, роботи з експертизи тощо);
- суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим до роботи на підприємстві згідно зі спеціальними договорами з державними організаціями (на надання робочої сили), які видані безпосередньо цим особам;
- оплату праці студентів вищих навчальних закладів і учнів середніх спеціальних та професійно-технічних навчальних закладів, які працюють на підприємствах у складі студентських загонів;
- оплату праці студентів вищих навчальних закладів і учнів середніх спеціальних та професійно-технічних навчальних закладів, що проходять виробничу практику на підприємстві, а також оплату праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, які залучені на тимчасову роботу до посильної праці на період канікул.

Якщо працівники, зазначені в цьому пункті, виконують ті ж роботи, що й основні працівники підприємства торгівлі, зайняті реалізацією товарів (продукції) або виробництвом продукції, то нарахована їм заробітна плата за виконану роботу (відпрацьований час) також може бути віднесена до основної заробітної плати.

3. До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадять понад установлені зазначеними актами норми.

До суми наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам за рішенням трудового колективу відносять оплату

додатково наданих (понад передбачених законодавством) відпусток, у тому числі жінкам, які виховують дітей, одноразову допомогу працівникам, які виходять на пенсію, доплати і надбавки до державних пенсій працюючим пенсіонерам, оплату за навчання в навчальних закладах дітей працівників підприємства, вартість путівок на лікування і відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок; екскурсії і мандрівки, здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівковими розрахунками в їдальнях, буфетах, профілакторіях, витрати на погашення позик, виданих працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, включаючи кошти для погашення первинних внесків для вступу в житловий кооператив та на індивідуальне будівництво, придбання садових будинків і обзаведення домашнім господарством, витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво доріг, енерго-, водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів, інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, крім гуртожитків, продовольчих та непродовольчих товарів, включаючи товари, одержані за бартером, продуктів замовлень, проїзних квитків, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети та журнали, протезування, виплати різниці в цінах на паливо або суми компенсації працівникам вартості виданого палива у випадках, не передбачених чинним законодавством, та ін.), суми прибутку, спрямовані на придбання акцій (для працівників трудового колективу), кошти, спрямовані на викуп майна підприємства членами трудового колективу за рахунок коштів підприємства (або коштів, узятих у позику в установах банків, з початку її погашення) з моменту їх персоналіфікації, витрати в розмірі страхових внесків підприємств (крім сум матеріальної допомоги, що надає підприємство на поховання), 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 після закінчення терміну страхового договору. При цьому ці суми включають до фонду оплати праці в тому місяці, в якому провадять перерахунки страховій компанії.

До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” включають:

- відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття (далі — страхування на випадок безробіття);
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства;
- медичне страхування;
- відрахування на інші соціальні заходи.

Відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування здійснюються у порядку, встановленому Законом України “Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування” (400/97-ВР) (із змінами та доповненнями).

Об'єкт оподаткування на обов'язкове державне пенсійне страхування визначається за видами платників збору (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

**Види та об'єкти оподаткування збором
на обов'язкове державне пенсійне страхування**

№ п/п	Платники збору на обов'язкове державне пенсійне страхування	Об'єкт оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування
1	2	3
1	Суб'єкти підприємницької діяльності усіх форм власності, їх 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 працівників	Фактичні витрати на оплату праці працівників, які включають в себе витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, визначені згідно з нормативно-правовими актами

1	2	3
2	Філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку, зазначених у пункті 1 цієї статті, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж платник зборів, територіальної громади	Фактичні витрати на оплату праці працівників, які включають у себе витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, визначені нормативно-правовими актами
3	Фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які не використовують працю найманих працівників, а також адвокати, їх помічники, приватні нотаріуси, інші особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності і займаються діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу	Сума оподаткованого доходу (прибутку), яка обчислена в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства України
4	Юридичні та фізичні особи, що здійснюють операції з купівлі-продажу валют	Сума операції з купівлі-продажу валют
5	Суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння	Вартість реалізованих ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння
6	Юридичні та фізичні особи при відчуженні легкових автомобілів, крім легкових автомобілів, якими забезпечують інвалідів, та тих автомобілів, які переходять у власність спадкоємцям за законом	Вартість легкового автомобіля
7	Суб'єкти підприємницької діяльності (у тому числі нерезиденти) — виробники та імпортери тютюнових виробів	Кількість вироблених ними тютюнових виробів (крім тих, які експортують), що підлягають продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безоплатній передачі або з частковою їх оплатою, у тому числі своїм працівникам, та кіль-

1	2	3
		кількість тютюнових виробів, що ввозять (імпортують) на митну територію України
8	Підприємства, установи та організації усіх форм власності та фізичні особи, які купують нерухоме майно, крім державних підприємств, установ і організацій, що купують нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів, установ та організацій іноземних держав, що користуються імунітетами і привілеями згідно із законами та міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також громадян, які купують житло і перебувають у черзі на одержання житла або купують житло вперше	Вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна

Ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування встановлюють за видами платників збору Законом України “Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування” (400/97-ВР).

Для платників збору, які мають найманих працівників, але не здійснюють витрат на оплату їх праці, об'єктом оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування є сума коштів, яку визначають розрахунково як добуток визначеного законом мінімального розміру заробітної плати на кількість працівників такого платника збору, на яких здійснюють нарахування заробітної плати.

Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням, здійснюють відповідно до Закону України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням” (2240-14) (із змінами та доповненнями).

До витрат підприємства торгівлі відносять суму страхових внесків, нарахованих страхувальником-роботодавцем до фонду відповідно до законодавства.

Збір на обов'язкове соціальне страхування нараховують на фактичні витрати на оплату праці працівників, які включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інші види заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, у тому числі в натуральній формі, які підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб (прибутковим податком з громадян).

До цих витрат не відносять витрати на оплату виконаних робіт (послуг) згідно з цивільно-правовими договорами, виплату доходів у вигляді дивідендів, а також інші витрати, які не враховують при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, перелік яких затверджує Кабінет Міністрів України.

Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття здійснюють згідно із Законом України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” (1533–14) (із змінами і доповненнями).

До витрат підприємства включають нараховані страхові внески страхувальників-роботодавців, що сплачують їх на умовах і в порядку, передбачених цим Законом (1533–14) та іншими законодавчими актами.

До цих витрат не відносять витрати на оплату виконаних робіт (послуг) згідно з цивільно-правовими договорами, виплату доходів у вигляді дивідендів, а також інші витрати, які не враховують при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, перелік яких затверджує Кабінет Міністрів України.

Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, здійснюють згідно із Законом України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” (1105–14).

Страховий тариф щодо відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на вироб-

ництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, визначено Законом України “Про страхові тарифи на загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” (2272–14) і встановлюється у відсотках до фактичних витрат на оплату праці найманих працівників відповідно до класів професійного ризику виробництва.

Страхові внески на індивідуальне страхування та на інші соціальні заходи персоналу підприємства встановлюють відповідні закони України з кожного окремого виду страхування.

Розміри страхових внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням, та на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття встановлюють у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, що визначають згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України “Про оплату праці” (108/95-ВР), які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян.

Розміри внесків на обов’язкове державне соціальне страхування залежно від його виду щороку установлює Верховна Рада України відповідно для роботодавців і застрахованих осіб з кожного виду страхування одночасно із затвердженням Державного бюджету України, якщо інше не передбачено законами України з окремих видів обов’язкового державного соціального страхування.

Страхові внески (збори) до Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань та Пенсійного фонду нараховують із сум, що не перевищують максимальну величину фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, у розрахунку на кожну фізичну особу, з якої відповідно до законодавчих і

нормативно-правових актів України справляють страхові внески (у розмірі, визначеному постановою Кабінету Міністрів України “Про максимальну величину фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, оподаткованого доходу (прибутку), сукупного оподаткованого доходу (граничну суму заробітної плати (доходу)), з яких справляються страхові внески (збори) до соціальних фондів” від 07.03.01 № 225).

Суми виплат, які не включають до складу сукупного оподаткованого доходу громадян і не враховують при визначенні бази нарахування страхових внесків, податків і зборів, які нараховують на фонд оплати праці відповідно до законодавства України, визначені Декретом Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” від 26.12.92 № 13–92 (із змінами і доповненнями). До них відносять:

- допомогу з державного соціального страхування і державного соціального забезпечення, крім допомоги по тимчасовій непрацездатності (у тому числі допомоги по догляду за хворою дитиною); суми одержуваних аліментів; державні пенсії, а також додаткові пенсії, що виплачуються за умовами добровільного страхування пенсій;
- компенсаційні виплати в грошовій і натуральній формі у межах норм, передбачених чинним законодавством, за винятком компенсації за невикористану відпустку при звільненні;
- суми, одержувані в результаті відчуження майна, що належить громадянам на правах власності, за нотаріальне посвідчення або за операції, з відчуження якого сплачується державне мито чи плата за вчинення нотаріальних дій, крім доходів громадян, одержуваних від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення ними підприємницької діяльності;
- доходи громадян від продажу вирощеної в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній і садовій ділянці 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;
- суми доходів, що направляються у джерела їх одержання на придбання акцій, та суми, інвестовані на реконструкцію і розширення виробництва суб'єктів підприємницької діяльності;

- суми, одержувані працівниками на відшкодування шкоди, заподіяної їм каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ними трудових обов'язків, а також у зв'язку із втратою годувальника;
- суми, одержувані громадянами за здавання ними крові, від інших видів донорства;
- вартість путівок на лікування, відпочинок та у дитячі оздоровчі табори, крім туристських і міжнародних;
- суми плати за утримання та навчання дітей у дошкільних виховних закладах, закладах загальної середньої, професійно-технічної освіти, а також у державних вищих навчальних закладах освіти, розташованих на території України, за рахунок фізичних або юридичних осіб;
- суми дивідендів, що були оподатковані під час їх виплати відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (334/94-ВР);
- суми, одержані громадянами за здану ними вторинну сировину (макулатуру та ганчір'я);
- суми допомоги, вартість подарунків (призів), що надаються один раз на календарний рік у межах розміру прожиткового мінімуму, встановленого законом на працездатну особу, за рахунок юридичних, фізичних осіб та громадських організацій.

Оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві (далі — дні тимчасової непрацездатності), здійснюють відповідно до Порядку оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.01 № 439.

Оплату днів тимчасової непрацездатності застрахованій особі провадять за основним місцем роботи у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати за робочі дні (години) згідно з графіком роботи, що припадають на дні тимчасової непрацездатності.

Роботодавці, діяльність яких фінансують за рахунок державного та/або місцевих бюджетів, сплачують страхові внески з коштів, передбачених на такі цілі, та не включають нараховані страхові внески до витрат діяльності.

До складу елемента “Амортизація” включають суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

Основні засоби (крім землі) є об'єктом амортизації. Нарахування амортизації здійснюють протягом терміну корисного використання об'єкта, який встановлює підприємство при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняють на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” рекомендовано здійснювати нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) за такими методами:

1) прямолінійним, за яким річну суму амортизації визначають діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

При використанні цього методу вартість об'єкта основних засобів списують однаковими частками протягом усього періоду його експлуатації;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року (або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації) та річної норми амортизації;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду (або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації) та подвоєної річної норми амортизації;

4) кумулятивним, за яким річну суму амортизації визначають як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.

Кумулятивний метод амортизації, методи зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості є методами прискореної амортизації основних засобів.

Місячну суму амортизації об'єкта при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначають діленням річної суми амортизації на 12;

5) виробничим, за яким місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта основних засобів.

Метод амортизації обирає підприємство самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від його використання.

У разі зміни передбаченого способу одержання економічних вигод від використання об'єкта переглядають метод амортизації.

Нарахування амортизації проводять щомісяця незалежно від фінансових результатів підприємства.

Нарахування амортизації починають з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, і припиняють, починаючи з місяця вибуття об'єкта основних засобів.

Підприємства можуть також застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством (податкові методи).

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” амортизацію інших необоротних матеріальних активів нараховують з використанням прямолінійного та виробничого методів.

Якщо об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів знаходиться в оперативній оренді, то в орендаря його обліковують на позабалансовому рахунку. Амортизацію нараховує за таким об'єктом орендодавець.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта оперативної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які попередньо очікувалися від його використання, відображають як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів і які підлягають амортизації.

Амортизацію об'єкта фінансової оренди нараховує орендар протягом періоду очікуваного використання активу.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди, що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які попередньо очікувалися від його використання, відображають як капітальні інвестиції, що включені до вартості об'єкта фінансової оренди і підлягають амортизації.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюють протягом терміну їх корисного використання, який встановлює підприємство при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

Нематеріальні активи, що внесені до статутного фонду, є прямою інвестицією і підлягають амортизації, як і основні засоби.

Нараховувати амортизацію починають з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняють, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Підприємство самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод обирає метод амортизації нематеріального активу. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизацію нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

Витрати на придбання нематеріальних активів підлягають амортизації тільки за умовою придбання їх для власного виробничого використання на підприємстві.

Амортизаційні відрахування провадять до досягнення залишковою вартістю необоротних активів нульового значення.

До складу елемента "Інші операційні витрати" включають витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу собівартості реалізованих товарів, а також до складу елементів, наведених у п. 2-5 цих Методичних рекомендацій, зокрема:

- 1) вартість послуг сторонніх підприємств, пов'язаних із забезпеченням протипожежної та сторожової охорони;
- 2) вартість послуг сторонніх підприємств з проведення рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємств торгівлі;
- 3) вартість транспортно-експедиційних послуг, не пов'язаних з придбанням товарних та інших запасів;
- 4) вартість послуг страхових і посередницьких підприємств;
- 5) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів (оренда, ремонт, комунальні послуги), крім амортизації;

- 6) витрати на охорону праці;
- 7) витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- 8) витрати з оплати за участь у семінарах;
- 9) витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування;
- 10) сума податків, зборів, обов'язкових платежів (державне мито, плата за землю, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, комунальний податок, експортне мито, митні збори та ін.), крім податків на прибуток, які нараховують згідно із чинним законодавством;
- 11) втрати від операційних курсових різниць;
- 12) втрати від знецінення запасів;
- 13) недостачі грошових коштів та інших цінностей, втрати від псування цінностей, якщо на час установлення недостачі винуватця не встановлено;
- 14) вартість активів (основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) за залишковою вартістю при їх вибутті (списанні);
- 15) витрати на розрахунково-касове обслуговування в установах банків;
- 16) витрати, пов'язані з веденням касового господарства (плата стороннім організаціям за обслуговування, технічний нагляд і догляд за РРО, витрати на контрольно-касові стрічки, вартість фарби для друкарського механізму РРО та ін.);
- 17) витрати, пов'язані із забезпеченням нормальних умов праці та техніки безпеки (плата медичним закладам за медичний огляд працівників торгівлі і громадського харчування, вартість аптечок, медикаментів тощо);
- 18) витрати на облаштування та утримання кімнат відпочинку, роздягалень, душу, шаф для спеціального одягу та іншого обладнання;
- 19) представницькі витрати (організація прийомів, конференцій, свят, участь у ярмарках, виставках тощо);
- 20) визнані суми фінансових санкцій (штрафи, пені, неустойки);
- 21) собівартість реалізованої іноземної валюти;
- 22) сума резерву сумнівних боргів за реалізовані товари (продукцію), роботи і послуги;

23) витрати, пов'язані з управлінням торговельною діяльністю, у тому числі:

- витрати на службові відрядження; вартість послуг сторонніх підприємств із транспортного обслуговування, пов'язаного з управлінням торговельною діяльністю;
- вартість професійних послуг (юридичних, аудиторських, консультаційно-інформаційного характеру), пов'язаних з операційною діяльністю підприємства;
- вартість поштово-телеграфних послуг;
- вартість послуг централізованих бухгалтерій, обчислювальних центрів;
- витрати на оцінку вартості майна;

24) інші операційні витрати.

4. Номенклатура статей витрат звичайної та надзвичайної діяльності підприємств торгівлі (табл. 5.12).

Таблиця 5.12

**Групування витрат діяльності підприємств торгівлі
за статтями витрат***

Витрати діяльності	Статті витрат
1	2
1. Собівартість реалізованих товарів (продукції)**	1.1. Собівартість реалізованих товарів та продукції власного виробництва
2. Адміністративні витрати**	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу
	2.2. Відрахування на соціальні заходи.
	2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби
	2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби
	2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби

1	2
	2.6. Витрати на страхування майна 2.7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі 2.8. Загальні корпоративні витрати 2.9. Інші адміністративні витрати
3. Витрати на збут**	3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів (продукції) 3.2. Відрахування на соціальні заходи 3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів малоцінних і швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції) 3.7. Витрати на транспортування 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів 3.9. Витрати на тару 3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі 3.11. Інші витрати на збут
4. Інші операційні витрати**	4.1. Витрати на дослідження та розробки 4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти 4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів 4.4. Сумнівні та безнадійні борги 4.5. Втрати від операційної курсової різниці

1	2
	4.6. Втрати від знецінення запасів
	4.7. Недостачі і втрати від псування цінностей
	4.8. Визнані штрафи, пені, неустойки
	4.9. Інші витрати операційної діяльності
5. Витрати фінансової діяльності	5.1. Відсотки за кредит
	5.2. Інші фінансові витрати
6. Витрати інвестиційної діяльності	6.1. Втрати від участі в капіталі.
7. Інші витрати звичайної діяльності	7.1. Інші витрати звичайної діяльності
8. Надзвичайні витрати	8.1. Надзвичайні витрати

* У Методичних рекомендаціях статтям калькуляції надано номер та назву, які збережено за ними в усіх розділах рекомендацій.

** Витрати входять до складу витрат операційної діяльності.

Формування собівартості реалізованих товарів

Стаття 1.1. Собівартість реалізованих товарів і продукції власного виробництва.

Собівартість реалізованих товарів — це первинна вартість товарів, що вибули. Собівартість реалізованої продукції власного виробництва — це первинна вартість продуктів (сировини), витрачених на її виготовлення.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” оцінку товарів (продукції) при їх продажу та іншому вибутті здійснюють за одним з таких методів:

- 1) ціни продажу;
- 2) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці товарів;
- 3) середньозваженої собівартості;
- 4) собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО);
- 5) собівартості останніх за часом надходження товарів (ЛІФО);
- 6) нормативних затрат.

Метод оцінки матеріальних цінностей при їх вибутті підприємство вибирає самостійно (з урахуванням особливостей, викладених у самих методах).

Підприємство самостійно визначає доцільність використання різних методів для визначення собівартості запасів.

Оцінка за методом ціни продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі та громадського харчування середнього відсотка торговельної націнки на товари (націнки громадського харчування).

Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Суму торговельної націнки на реалізовані товари визначають як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Метод ціни продажу підприємства можуть застосовувати у випадку, якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані (п. 22 П(С)БО 9 “Запаси”).

Одиницею бухгалтерського обліку товарів є їх найменування або однорідна група (вид). В одну групу об’єднують товари з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів можуть застосовувати при незначній номенклатурі товарів (продукції), що існують на підприємстві. Облік надходження товарів, їх вибуття та залишків здійснюють за конкретними партіями.

Такий метод звичайно застосовують для визначення собівартості індивідуальних товарів при торгівлі нерухомістю, автомобілями, коштовностями тощо.

Але можливість застосування цього методу на практиці обмежена через різноманітність номенклатури і велику кількість однакових товарів (продукції).

Оцінка за методом середньозваженої собівартості проводиться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) базується на припущенні, що запаси вибувають у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображено в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими вибувають, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Використання методу ФІФО максимально наближає вартість запасів до поточної ринкової вартості.

Оцінка запасів за методом собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО) базується на припущенні, що запаси вибувають у послідовності, протилежній їх надходженню на підприємство. Запаси, які першими вибувають, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оцінка за методом нормативних затрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Метод нормативних затрат для оцінки запасів у фінансовому обліку та звітності застосовують у разі, коли результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Щоб забезпечити максимальне наближення нормативних витрат до фактичних, необхідно норми витрат і ціни в нормативній базі регулярно перевіряти і переглядати.

Метод нормативних затрат застосовують у разі стабільності цін на запаси, коли відхилення між стандартними та фактичними витратами на матеріали є несуттєвими і їх списують у момент придбання матеріалів. Суму перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включають до собівартості реалізованої продукції звітного року.

До первинної вартості (собівартості) придбаних товарів включають витрати на вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування товарів, страхування ризиків транспортування та інші витрати, пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, придатного для продажу.

Оскільки деякі витрати, що пов'язані з придбанням товарів, можна визначити тільки після закінчення звітного періоду, а також через великий асортимент товарів іноді досить складно правильно розподілити транспортно-заготівельні витрати на одиницю товарів. У таких випадках неможливо визначити повну собівартість придбання кожної одиниці (однорідної групи) товарів.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” підприємства торгівлі до собівартості одиниці товару включають транспортно-заготівельні витрати:

- 1) в момент придбання;
- 2) у кінці звітного періоду при визначенні собівартості реалізованих товарів.

Транспортно-заготівельні витрати обліковуються загальною сумою з подальшим щомісячним розподілом їх між сумою залишку товарів на кінець звітного місяця і сумою вибулих за місяць товарів.

При цьому суму транспортно-заготівельних витрат, що падає на залишок нереалізованих товарів, відображають у балансі у складі запасів, а решту суми відносять на збільшення собівартості реалізованих товарів.

Стаття 2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу.

До ст. 2.1 відносять витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати адміністративно-управлінського персоналу підприємства та іншого загальногосподарського персоналу (штатних і позаштатних працівників). До фонду основної заробітної плати відносять заробітну плату, нараховану за виконану роботу (відпрацьований час) за тарифними ставками та/або посадовими окладами.

До фонду додаткової заробітної плати відносять:

1) надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених законодавством, у тому числі персональні надбавки:

- надбавки керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань (на термін їх виконання);
- надбавки за знання іноземної мови у випадках, передбачених законодавством;

- надбавки за суміщення професій (посад), збільшення обсягу робіт, які виконують;
- доплати до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;
- інші надбавки і доплати, передбачені законодавством;

2) оплату праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства торгівлі, але виконують роботи (надають послуги) згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу провадить безпосередньо це підприємство. При цьому розмір коштів, спрямованих на оплату праці зазначених працівників, визначають виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом:

- оплату праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства, за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка і фарбування, експертиза тощо);

3) оплату щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, надання грошових компенсацій за невикористану відпустку (крім оплати відпустки у відповідній частці заробітної плати, яку виплачують за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства);

4) оплату спеціальних перерв у роботі у випадках, передбачених законодавством;

5) оплату робочого часу працівників, яких залучають до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони ці обов'язки виконують у робочий час відповідно до законодавства;

6) оплату за роботу у вихідні і святкові (неробочі) дні, у понадурочний і нічний час за розцінками, установленними законодавчими актами України;

7) виплату різниці в окладах працівників, працевлаштованих з інших підприємств із збереженням протягом певного часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заступництва;

8) суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим до роботи на підприємствах торгівлі відповідно до спеціальних договорів з державними організаціями (на надання робочої сили), як видані безпосередньо цим особам, так і перераховані державним організаціям;

9) оплату праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств торгівлі, залучених без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, до керування виробничою практикою студентів;

10) суми заробітної плати за основним місцем роботи робітників, керівників і спеціалістів підприємств торгівлі за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

11) оплату відпусток, наданих згідно із законодавством працівникам, які навчаються в заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, в аспірантурі, для участі у сесії та складання іспитів;

12) оплату працівникам-донорам днів медичного обстеження, здачі крові та відпочинку;

13) плату за час вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;

14) суми вихідної допомоги і середнього заробітку, які виплачують на період працевлаштування працівникам, звільненим з підприємства торгівлі у зв'язку зі змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу;

15) премії за сприяння винахідництву та раціоналізації;

16) суми нарахованої індексації заробітної плати у випадках, передбачених законодавством;

17) одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань);

18) премії адміністративно-управлінському персоналу підприємства за виробничі результати (поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності підприємства торгівлі, відділу, секції) та іншому загальногосподарському персоналу (за підвищення продуктивності праці);

19) виплату різниці між заробітками в разі переведення працівника на нижчеоплачувану роботу;

20) інші премії, заохочення, компенсаційні виплати, передбачені законодавством.

Стаття 2.2. Відрахування на соціальні заходи.

До ст. 2.2 відносять відрахування на соціальні заходи, базою для розрахунку яких є фактичні витрати на оплату праці адмі-

ністративно-управлінського персоналу підприємства згідно з чинним законодавством, зокрема:

- 1) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- 2) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням;
- 3) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- 4) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання;
- 5) відрахування на інші соціальні заходи.

Стаття 2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби.

До ст. 2.3 відносять:

- 1) плату за операційну оренду окремих об'єктів основних засобів загальногосподарського призначення;
- 2) плату за операційну оренду окремих об'єктів інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення;
- 3) плату за операційну оренду окремих об'єктів нематеріальних активів загальногосподарського призначення.

Стаття 2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, малолінійних і швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби.

До ст. 2.4 відносять:

- 1) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інші комунальні послуги загальногосподарського призначення (собівартість палива в разі автономного опалення, плата за перевіряння та опломбування лічильників, вартість ламп і матеріалів, плата стороннім підприємствам за обслуговування та налагодження систем енергопостачання, чищення печей, котлів і димарів, увімкнення та вимкнення опалення, перевіряння та промивання мереж, витрати на утримання свердловин, криниць тощо);
- 2) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних з прибиранням, миттям вікон, дахів, панелей, обладнання,

дезінфекцією, натиранням підлоги, чищенням килимів і м'яких меблів (у приміщеннях адміністративного або іншого загальногосподарського призначення), прибиранням прилеглої території в межах закріпленої за ними ділянки (дворів, вулиць, тротуарів), вивезенням побутового сміття, виробничих відходів, снігу, льоду, листя тощо;

3) вартість матеріалів і засобів догляду за приміщеннями, будівлями, спорудами, територіями, обладнанням, інвентарем загальногосподарського призначення (вапно, мастика, миючі засоби, кислоти, луги, мастила, прокладки, фільтри, мішковина, щітки, мітли, віники, картриджі тощо);

4) вартість електроенергії, використаної на роботу ліфтів, обчислювальної техніки та кондиціонерів, що встановлені в приміщеннях адміністративного або іншого загальногосподарського призначення, інших машин та обладнання (крім реєстраторів розрахункових операцій, підйомників, вантажних ліфтів, транспортерів, торговельних та виробничих автоматів, фасувальних, пакувальних апаратів, обчислювальної техніки виробничого призначення, вимірювальних приладів, виробничого обладнання підприємств громадського харчування, холодильного обладнання, рекламних засобів, транспорту, обладнання гаражів тощо, тобто тих, що забезпечують виробництво та збут товарів (продукції, робіт, послуг));

5) витрати на проведення протипожежних заходів (установлення протипожежної сигналізації, перезарядження вогнегасників тощо), оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних із забезпеченням пожежної і сторожової охорони, згідно з укладеними договорами;

6) витрати на поточний ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів загальногосподарського призначення відповідно до кошторисів, включаючи матеріали, запасні частини; оплату праці працівників, відрядження на соціальні заходи тощо;

7) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств (організацій), пов'язаних з виконанням ремонту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення;

8) витрати на утримання і експлуатацію власних телефонних станцій, комутаторів, телетайпів, диспетчерського зв'язку, радіозв'язку.

Стаття 2.5. Амортизація основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби.

До ст. 2.5 відносять:

- 1) амортизацію основних засобів;
- 2) амортизацію інших необоротних матеріальних активів;
- 3) амортизацію нематеріальних активів.

Нарахування амортизації основних засобів інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів здійснюють згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і визначають у порядку, зазначеному в розділі “Склад витрат операційної діяльності за економічними елементами”.

Стаття 2.6. Витрати на страхування майна.

До ст. 2.6 відносять платежі з обов’язкового страхування майна підприємств торгівлі і громадського харчування та цивільної відповідальності, передбачені законодавством.

Стаття 2.7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов’язкові платежі.

До ст. 2.7 відносять податки (крім тих, які сплачують за рахунок прибутку), збори та інші обов’язкові платежі, передбачені законодавством України, нарахування яких збільшує адміністративні витрати підприємства.

Стаття 2.8. Загальні корпоративні витрати.

До ст. 2.8 відносять:

1) витрати, пов’язані з виготовленням і використанням бланків, що підтверджують сплату пайових, цільових та інших внесків членами споживчих товариств, акціонерних та інших господарських товариств, членських квитків та інші витрати, пов’язані з кооперуванням населення, веденням організаційно-масової роботи з пайовиками;

2) витрати на оприлюднення річного звіту;

3) організаційні та представницькі витрати, пов’язані із забезпеченням корпоративної діяльності підприємства;

4) витрати на проведення річних зборів;

5) плату за користування електронними засобами масової інформації для оприлюднення результатів фінансово-господарської діяльності підприємства торгівлі;

6) оплату робіт і послуг консультативного та інформаційного характеру, зумовлених зміною структури управління приватизо-

ваним підприємством, а також організацією передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок;

7) сплату передбаченого законодавством збору за реєстрацію підприємств торгівлі та громадського харчування в органі державного управління;

8) інші витрати, пов'язані з виконанням обов'язків корпоративного підприємства.

Стаття 2.9. Інші адміністративні витрати.

До ст. 2.9 відносять:

1) витрати, пов'язані із забезпеченням нормальних умов праці і додержанням правил техніки безпеки праці, які передбачені колективним договором, укладеним між адміністрацією підприємства і профспілковим комітетом, та/або трудовими договорами, укладеними між адміністрацією підприємства та окремим працівником;

2) виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові uszkodженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків;

3) витрати, пов'язані з управлінням торговельною діяльністю:

- витрати на службові відрядження адміністративно-управлінського та іншого загальногосподарського персоналу, які визначають виходячи з норм, передбачених законодавством;
- оплату послуг поштового (крім пересилання товарів), телефонного, телеграфного, факсимільного та інших видів зв'язку;
- витрати на придбання і виготовлення бланків документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю підприємства, придбання канцелярського приладдя;
- оплату послуг архівних установ за оброблення документів і робіт з переплітання їх;
- витрати на передплату спеціалізованої преси, придбання прейскурантів, каталогів, інструктивних та інших службових матеріалів;
- оплату робіт і послуг консультаційного та інформаційного характеру з питань забезпечення діяльності підприємств торгівлі та громадського харчування, що не були включені до ст. 2.8;
- організаційні витрати, представницькі витрати тощо (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів), що не були включені до ст. 2.8, пов'язані з операційною діяльністю підприємства;

4) оплату послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, включаючи плату за розрахункове обслуговування; вексельного авалю; отримання гарантій; факторингових і довірчих операцій; облік боргових вимог і зобов'язань, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом;

5) витрати на перевезення працівників підприємств торгівлі та громадського харчування до місця роботи і назад, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства торгівлі за діючими тарифами на відповідний вид транспорту або віднесена на рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства);

6) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

7) витрати на врегулювання спорів у судових органах;

8) інші витрати загальногосподарського призначення.

Стаття 3.1. Витрати на оплату праці персоналу, який забезпечує збут товарів (продукції).

До ст. 3.1 відносять витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати торговельно-оперативному персоналу, допоміжному персоналу, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут.

До фонду основної заробітної плати відносять заробітну плату, нараховану за виконану роботу (відпрацьований час) за тарифними ставками, посадовими окладами, відрядними розцінками.

До фонду додаткової заробітної плати відносять:

1) надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених законодавством, а саме:

- персональні надбавки за високі досягнення в праці або за виконання особливо важливих завдань (на термін їх виконання);
- надбавки за знання іноземної мови у випадках, передбачених законодавством;
- надбавки за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;

- доплату до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;
- інші надбавки і доплати, передбачені законодавством;

2) вартість санітарного і спеціального одягу, який відповідно до законодавства безоплатно надають працівникам підприємств торгівлі і який залишається в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з його продажем за зниженими цінами;

3) оплату праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства торгівлі, але виконують роботи (надають послуги) згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу провадить безпосередньо це підприємство. При цьому розмір коштів, спрямованих на оплату праці зазначених працівників, визначають виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом:

- оплату праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства, за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка і фарбування, експертиза тощо);

4) оплату щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, надання грошових компенсацій за невикористану відпустку (крім оплати відпустки у відповідній частці заробітної плати, яку виплачують за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства);

5) оплату спеціальних перерв у роботі у випадках, передбачених законодавством; оплату праці працівників віком до 18 років за скороченої тривалості їх щоденної роботи; оплату перерв у роботі працюючим матерям для годування дитини;

6) оплату робочого часу працівників, яких залучають до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки вони виконують у робочий час відповідно до законодавства;

7) оплату за роботу у вихідні і святкові (неробочі) дні, в понадурочний час за розцінками, установленними законодавчими актами;

8) суми заробітної плати за основним місцем роботи працівників підприємств торгівлі за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

9) оплату відпусток, наданих згідно із законодавством працівникам, які навчаються у вечірніх і заочних вищих навчальних закладах, в аспірантурі для участі у сесії та складання іспитів;

10) оплату працівникам-донорам днів медичного обстеження, здачі крові та відпочинку;

11) плату за час вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;

12) суми вихідної допомоги і середнього заробітку, які виплачують на період працевлаштування працівникам, звільненим з підприємства торгівлі у зв'язку зі змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу;

13) премії за сприяння винахідництву та раціоналізації;

14) одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань);

15) премії робітникам за виробничі результати;

16) сума індексації;

17) інші виплати.

Стаття 3.2. Відрахування на соціальні заходи.

До ст. 3.2 відносять відрахування на соціальні заходи, базою для розрахунку яких є фактичні витрати на оплату праці персоналу підприємства, що забезпечує збут товарів (продукції) згідно з чинним законодавством, зокрема:

1) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;

2) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням;

3) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

4) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання;

5) відрахування на інші соціальні заходи.

Стаття 3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції).

До ст. 3.3 відносять:

1) плату за операційну оренду окремих об'єктів основних засобів, пов'язаних зі збутом товарів (продукції);

2) плату за операційну оренду окремих об'єктів інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів (продукції);

3) плату за операційну оренду окремих об'єктів нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів (продукції).

Стаття 3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції).

До ст. 3.4 відносять:

1) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інші комунальні послуги;

2) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних з прибиранням, миттям вікон, дахів, панелей, обладнання, дезінфекцією, натиранням підлоги, чищенням килимів і м'яких меблів тощо;

3) вартість матеріалів і засобів догляду за приміщеннями, будівлями, спорудами, територіями, обладнанням, інвентарем (вапно, мастика, миючі засоби, кислоти, луги, мастила, прокладки, фільтри, мішковина, щітки, мітли, віники тощо);

4) вартість електроенергії, використаної на роботу підйомників, ліфтів, транспортерів, торговельних та виробничих автоматів, фасувальних, пакувальних апаратів, реєстраторів розрахункових операцій, обчислювальної техніки, вимірювальних приладів, інших машин та обладнання;

5) вартість електроенергії, газу і пари, використаних на технологічні потреби, на приведення в дію обладнання та механізмів підприємств громадського харчування;

6) витрати на проведення протипожежних заходів, оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних із забезпеченням пожежної і сторожової охорони згідно з укладеними договорами;

7) витрати на поточний ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції);

8) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних із виконанням ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції);

9) інші поточні витрати на ремонт і утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів;

10) вартість столової білизни, санітарного і спеціального одягу (крім виданого за рахунок заробітної плати), взуття та санітарних речей;

11) оплату послуг пралень, ремонтних майстерень, хімчисток та інших підприємств, пов'язаних із пранням, дезінфекцією і лагодженням столової білизни, санітарного і спеціального одягу, взуття та санітарних речей, іншого інвентарю, інструменту та пристосувань;

12) вартість матеріалів (мила, соди, інших миючих засобів, крохмалю, голок, ниток, гудзиків, тканин, щіток тощо), використаних для шиття, прання і лагодження столової білизни, санітарного і спеціального одягу, взуття та санітарних речей, чищення столового посуду та приборів.

Стаття 3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції).

До ст. 3.5 відносять:

- 1) амортизацію основних засобів;
- 2) амортизацію інших необоротних матеріальних активів;
- 3) амортизацію нематеріальних активів. Нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів здійснюють згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і визначають у порядку, визначеному розділом “Склад витрат за економічними елементами”.

Стаття 3.6. Витрати на зберігання, підсортування, оброблення, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції).

До ст. 3.6 відносять:

1) вартість матеріалів (пакувального та обгорткового паперу, пергаменту, плівки, пакетів, коробок, футлярів, клею, дроту, шпагату, цвяхів, дощок, фанери, стружки, тирси, соломи, вати, бісульфату, парафіну тощо), які використовують для зберігання, підсортування, оброблення, пакування і фасування товарів (продукції);

2) плату за послуги сторонніх підприємств, пов'язані з пакуванням і фасуванням товарів (продукції);

3) витрати на передпродажну підготовку товарів (продукції);

4) витрати на утримання холодильного обладнання і вартість електроенергії, води, холодоносіїв, інгібіторів, мастильних та ін-

ших матеріалів, на оплату послуг сторонніх підприємств з технічного обслуговування холодильного обладнання;

5) фактична собівартість льоду, який використовують для охолодження товарів. До фактичної собівартості льоду входять витрати на закупівлю, перевезення, вантажно-розвантажувальні роботи, наповнення льодом льодосховищ;

6) витрати на утримання льодосховищ;

7) оплату за тимчасове зберігання товарів на складах сторонніх підприємств;

8) витрати на дезінсекцію (знищення шкідливих комах) і дератизацію (знищення мишей, пацюків та інших гризунів);

9) витрати на утримання тварин і рослин, якщо вони є товаром (ветеринарні та інші послуги, корми, добрива);

10) витрати на створення спеціальних умов для зберігання товарів (продукції), у тому числі штучне охолодження, газове середовище, активна вентиляція, різні види випромінювання, утримання акваріумів та рибних садків тощо;

11) оплату послуг сторонніх підприємств і власні витрати на спеціальне маркування і нанесення кодів на товари;

12) інші витрати, пов'язані із зберіганням, підсортуванням, обробленням, пакуванням і передпродажною підготовкою товарів (продукції).

Стаття 3.7. Витрати на транспортування.

До ст. 3.7 відносять:

1) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних з перевезенням товарів (збори за подання вагонів, зважування вантажів тощо) за договірною ціною або тарифами;

2) витрати на перевезення товарів (продукції) власним транспортом за собівартістю перевезень, до яких включають:

- вартість паливно-мастильних матеріалів та інших матеріалів і предметів для належної експлуатації транспортних засобів;
- плату за обслуговування транспортних засобів сторонніми підприємствами;
- збори за проходження технічного огляду; витрати на оплату праці водіїв, механіків та інших працівників транспорту; нарахування заробітної плати;
- амортизацію транспортних засобів, приміщень гаражів, їх обладнання, паливних резервуарів; витрати на поточний ремонт;

поточні витрати на утримання приміщень гаражів та їх обладнання; витрати на утримання гужового транспорту; інші витрати, пов'язані з експлуатацією власного автомобільного та гужового транспорту;

3) вартість матеріалів, використаних на обладнання транспортних засобів (піддони, щити, дошки, люки, стійки, стелажі, плівка, цвяхи, дріт тощо), їх утеплення (мати, солома, тирса, вата, ганчір'я, мішковина), охолодження (лід, холодоносії) та теплоізолювання;

4) оплату за обслуговування під'їзних шляхів і складів незалежного користування, включаючи виплату залізницям відповідно до укладених угод;

5) витрати на пересилання товарів поштою (оплата згідно з тарифами, страховий збір за оцінку, вартість пакувальних матеріалів, повідомлень про вручення відправлень тощо).

Стаття 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів.

До ст. 3.8 відносять витрати:

1) на проведення маркетингових досліджень ринку, конкурентних переваг, перспектив розвитку товарного асортименту;

2) на оформлення вітрин, виставок-продажів, кімнат, де знаходяться зразки товарів (продукції), відрядження працівників підприємства на виставку-продаж і вартість зразків товарів (продукції), які передані безпосередньо покупцям або посередницьким організаціям відповідно до контрактів і угод безоплатно і які не підлягають поверненню;

3) на розроблення і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо);

4) на розроблення і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів та упаковки;

5) на рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, теле- і радіопередачах);

6) на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання рекламних кіно-, відео- і діафільмів;

7) на оформлення світлової, щитової, комп'ютерної, транспортної та іншої зовнішньої реклами;

8) на утримання автовідповідачів для покупців;

9) на проведення інших маркетингових заходів, пов'язаних зі збутом товарів.

Стаття 3.9. Витрати на тару.

До ст. 3.9 відносять:

- 1) амортизацію (знос) власної інвентарної тари і тари-обладнання;
- 2) витрати на ремонт власної інвентарної тари і тари-обладнання;
- 3) витрати, пов'язані з ремонтом і природним зносом тари-обладнання, у частині, яку відшкодовують постачальникам (власникам тари-обладнання);
- 4) витрати на перевезення, навантаження та розвантаження порожньої тари в разі повернення її постачальникам або здачі підприємствам, які займаються збиранням тари;
- 5) витрати на очищення, прошивання, пропарювання (дезінфекцію) тари;
- 6) вартість тари, списаної внаслідок зносу, без урахування вартості утилю та брухту.

Стаття 3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі.

До ст. 3.10 відносять експортне мито, податок на рекламу та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, нарахування яких збільшує витрати на збут товарів (продукції).

Стаття 3.11. Інші витрати на збут.

До ст. 3.11 відносять:

- 1) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 2) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- 3) інші витрати, пов'язані зі збутом товарів (продукції).

Інші операційні витрати групуються за такою номенклатурою статей:

Стаття 4.1. Витрати на дослідження та розробки.

До ст. 4.1 відносять витрати на винахідництво та раціоналізацію (включаючи проведення дослідно-експериментальних робіт, виготовлення та випробування моделей і зразків за винахідницькими і раціоналізаторськими пропозиціями, розроблення рецептур страв і виробів, патентування, виплату винагород).

Стаття 4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти.

До ст. 4.2 відносять собівартість реалізованої іноземної валюти, яку визначають шляхом перерахунку іноземної валюти в

грошову одиницю в еквіваленті, вираженому в грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, а також витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти — оплатою послуг банку та міжбанківського валютного ринку.

Стаття 4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів.

До ст. 4.3 відносять облікову вартість реалізованих виробничих запасів, визначену за одним із методів оцінки вибуття запасів згідно з П(С)БО 9 “Запаси”, а також витрати, що виникають під час реалізації виробничих запасів й аналогічні витратам на збут, які відносять до реалізації виробничих запасів.

Стаття 4.4. Сумнівні та безнадійні борги.

До ст. 4.4 відносять безнадійну дебіторську заборгованість та відрахування до резерву сумнівних боргів.

Стаття 4.5. Втрати від операційної курсової різниці.

До ст. 4.5 відносять втрати від зміни курсу валют за операціями, активами і зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

Стаття 4.6. Втрати від знецінення запасів.

До ст. 4.6 відносять:

- втрати від знецінення запасів, що повністю або частково втратили свою первісну якість за час експонування в кімнатах зразків, вітринах і на виставках, а також під час демонстрації в торговельних залах самообслуговування;
- уцінку товарів у зв'язку з тривалим зберіганням.

Стаття 4.7. Недостачі і втрати від псування цінностей.

До ст. 4.7 відносять:

1) втрату товарів під час перевезення, зберігання та реалізації, що утворилася внаслідок усушки і вивітрювання, розтрушування і розпилення, розкришення, витоку (танення, просочування), розливання під час перекачування і продажу рідин, втрату ваги в процесі “дихання” плодів і овочів тощо;

2) втрату від бою під час перевезення, зберігання та реалізації скляного і порцелянового посуду з продовольчими товарами і порожнього;

3) втрату від бою під час перевезення, зберігання і реалізації порцелянових, фаянсових, скляних і керамічних виробів, ялинкових прикрас, грамплатівок, парфюмерно-косметичних товарів, господарських і галантерейних виробів із пластмас, товарів побутової хімії в дрібній розфасовці та ін.;

4) втрату товарів у магазинах (відділах, секціях) самообслуговування;

5) інші недостачі і втрати від псування цінностей. Рекомендовано в цілях забезпечення ведення фінансового та податкового обліку облік втрат вести на окремих аналітичних рахунках:

- у межах норм природного убутку, затверджених у встановленому порядку;
- поза межами норм природного убутку.

Стаття 4.8. Визнані штрафи, пені, неустойки.

До ст. 4.8 відносять визнані економічні санкції за невиконання підприємством чинних норм законодавчих та нормативно-правових актів (правил торгівлі, умов договорів).

Стаття 4.9. Інші витрати операційної діяльності.

До ст. 4.9 відносять усі інші витрати операційної діяльності, які не ввійшли до попередніх статей.

Стаття 5.1. Відсотки за кредит.

До ст. 5.1 відносять витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків за користування довгостроковими та короткостроковими кредитами банків.

Стаття 5.2. Інші фінансові витрати.

До ст. 5.2 відносять витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу:

- 1) витрати, пов'язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів;
- 2) витрати, пов'язані із нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів);
- 3) витрати, пов'язані з нарахуванням відсотків за договорами фінансового лізингу;
- 4) інші фінансові витрати.

Стаття 6. Втрати від участі в капіталі.

До ст. 6 відносять:

- 1) збитки від інвестицій в асоційовані підприємства, які обліковують методом участі в капіталі;
- 2) збитки від інвестицій у спільні підприємства, які обліковують методом участі в капіталі;
- 3) збитки від інвестицій у дочірні підприємства, які обліковують методом участі в капіталі.

Стаття 7. Інші витрати звичайної діяльності.

До ст. 7 відносять витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів (продукції), у тому числі:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; суму уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкову вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

Надзвичайні витрати

Стаття 8. Надзвичайні витрати.

До ст. 8 відносять:

- втрати (збитки) від стихійного лиха;
- збитки від техногенних катастроф і аварій;
- інші збитки від надзвичайних подій.

Планування витрат звичайної діяльності. Поточні витрати є одним з результативних показників господарської діяльності підприємств торгівлі, основна мета планування яких — визначення загальної суми витрат, необхідної для забезпечення нормальної роботи та якісного обслуговування споживачів, з урахуванням наявних резервів зниження витрат. Планові розрахунки витрат діяльності використовують для визначення потреби в обігових коштах, планування фінансових результатів діяльності підприємства, визначення економічної ефективності реалізації окремих товарів, комерційних угод, інвестиційних проектів, а також для формування цінової політики підприємства.

Витрати звичайної діяльності планують за такими видами: операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяль-

ності. Операційні витрати планують за групами: собівартість реалізованих товарів і продукції власного виробництва, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Не підлягають плануванню втрати від участі в капіталі та надзвичайні витрати.

При плануванні визначають також рівень операційних витрат і витрат обігу у відсотках до загального обсягу товарообороту.

Інформаційною базою для планування витрат звичайної діяльності виступають такі фінансово-економічні показники розвитку підприємства: плановий та фактичний обсяг і структура товарообороту, товарного забезпечення, запасів товарно-матеріальних цінностей, планова середньо-спискова чисельність, штатний розклад, прийнята на підприємстві система оплати праці, наявна матеріально-технічна база підприємства та проекти її розвитку. При плануванні беруть до уваги інформацію про місцезнаходження постачальників, умови постачання товарів, діючі на відповідний період ставки, тарифи, розцінки, норми та інші розрахункові показники, які використовує підприємство для внутрішньогосподарського планування, матеріали аналізу витрат в цілому на підприємстві за окремими елементами та статтями витрат за поточний рік (квартал, місяць).

Обґрунтування плану витрат звичайної діяльності підприємства здійснюють методом прямих техніко-економічних розрахунків за кожною статтею витрат (відповідно до номенклатури статей, що визначена в розділі 4). Загальний розмір витрат за видами діяльності та підприємства в цілому визначають шляхом додавання планової суми витрат за кожною калькуляційною статтею.

У зв'язку з тим, що кожна стаття витрат є комплексною, розрахунки необхідно проводити за кожним елементом витрат, що підлягає плануванню та включається до тієї чи іншої статті.

Планування собівартості реалізованих товарів (продукції) здійснюють за такими статтями:

Стаття 1.1. Собівартість реалізованих товарів і продукції власного виробництва.

Планування витрат за цією статтею здійснюють на основі запланованого обсягу товарообороту підприємства торгівлі, узгоджують з розрахунковими обсягами постачання товарів та наявними товарними запасами підприємства.

Планову собівартість реалізованих товарів розраховують за такими елементами витрат:

- вартість реалізованих товарних запасів;
- вартість реалізованої продукції власного виробництва;
- транспортно-заготівельні витрати, що плануються на реалізовані товарні запаси.

Розрахунковий обсяг реалізованих товарних запасів визначають виходячи із запланованого обсягу товарообороту кожної товарної групи, підрозділу, у цілому на підприємстві та планового середнього відсотка торговельної націнки на товари. Оцінку вартості товарних запасів, які планують до реалізації, визначають за обраним підприємством методом.

Розрахункову вартість реалізованої продукції власного виробництва здійснюють на основі програми виробництва та запланованого обсягу реалізації продукції власного виробництва підприємства громадського харчування, узгоджуючи з виробничими потужностями цехів, розрахунковими обсягами постачання сировини, продуктів та наявними запасами продуктів і сировини у виробничих цехах підприємства.

Планування транспортно-заготівельних витрат здійснюють методом прямих техніко-економічних розрахунків виходячи з таких показників: запланованого обсягу та структури товарно-забезпечення підприємства, діючих тарифів на вантажно-розвантажувальні роботи, транспортні послуги, наявних довгострокових контрактів з транспортно-експедиційними підприємствами.

Планування адміністративних витрат здійснюють за такими статтями:

Стаття 2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу.

Витрати за цією статтею розраховують виходячи із чисельності адміністративно-управлінського персоналу, іншого загальногосподарського персоналу (штатних і позаштатних працівників), посадових окладів, надбавок, доплат, планових премій, заохочень, компенсаційних виплат згідно з прийнятою на підприємстві системою оплати праці та штатним розкладом.

Стаття 2.2. Відрахування на соціальні заходи.

Витрати за цією статтею визначають виходячи із запланованого фонду оплати праці адміністративно-управлінського, іншого

загальногосподарського персоналу та обсягів відрхувань на соціальні заходи за встановленими законодавством нормами.

Стаття 2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що забезпечують адміністративні потреби.

Витрати за цією статтею планують на оперативну оренду об'єктів загальногосподарського призначення, інвентарю, розраховуються відповідно до площі, яку орендують, або місткості, кількості інвентарю та ставок орендної плати, передбачених угодами на оренду.

До витрат підприємств торгівлі, що перебувають у комунальній власності, зараховують орендну плату в межах сум, розрахованих за ставками, які встановлюють місцеві органи виконавчої влади.

Стаття 2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби.

Витрати за цією статтею планують на утримання та ремонт основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби:

1) витрати на опалення розраховують виходячи з площі опалювальних приміщень, видів палива і його вартості, тривалості опалювального сезону та норм витрат палива, а у разі надходження тепла, яке виробляють теплові електростанції, — із затверджених розцінок на пару і гарячу воду та кількості спожитої теплової енергії;

2) витрати на освітлення розраховують, виходячи з кількості спожитої енергії і діючих тарифів. Необхідну кількість електроенергії в кіловат-годинах розраховують залежно від кількості освітлювальних точок відповідно до норм освітлення на 1 кв. метр площі, від кількості і потужності різних електроприладів, двигунів, інших машин і обладнання, які споживають електроенергію;

3) витрати на постачання та інші комунальні послуги розраховують виходячи з кількості витраченої води, обсягів послуг і діючих тарифів;

4) витрати на вивезення сміття і відходів, утримання в чистоті приміщень і території (якщо ці роботи виконують сторонні підприємства) розраховують виходячи з обсягів послуг і діючих

тарифів. Вартість предметів і засобів догляду за приміщеннями, територією, обладнанням розраховують за кількістю і діючими цінами;

б) витрати на протипожежні засоби розраховують виходячи з вартості матеріалів, тарифів на зарядження і перевірення справності вогнегасників, а також відповідно до угод на послуги, які надають органи пожежної охорони;

б) витрати на утримання охорони, яка не входить до штатного розкладу підприємства торгівлі, і на обслуговування засобів сигналізації визначають, виходячи з укладених угод;

7) планування витрат матеріалів і засобів догляду за приміщеннями здійснюють виходячи з вартості матеріалів і норм їх споживання, установлених на підприємстві;

8) розрахунок витрат на поточний ремонт приміщень проводять відповідно до потреб на ремонт окремих приміщень, обладнання, інвентарю шляхом визначення вартості матеріалів та їх доставляння до місця проведення ремонту, заробітної плати осіб, яких залучають до виконання ремонтних робіт, оплати послуг сторонніх підприємств (організацій), пов'язаних з виконанням ремонтних робіт у приміщеннях загальногосподарського призначення, тощо. Зазначені витрати зараховують до витрат цієї статті згідно з кошторисом і графіком ремонтних робіт;

9) витрати, пов'язані із зносом санітарного і спеціального одягу, взуття, столової білизни, посуду, наборів, розраховують виходячи з потреби в них, вартості одиниці та термінів служби;

10) витрати, пов'язані із зносом предметів, інструментів, інвентарю, визначають виходячи з вартості одиниці, термінів служби. Їх планують з урахуванням фізичного зносу малоцінних предметів, які є в наявності на початок планованого періоду, їх надходження і вибуття;

11) витрати на утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів планують виходячи з обсягів послуг пралень, ремонтних майстерень, хімчисток та інших підприємств, пов'язаних з пранням, лагодженням столової білизни, санітарного і спеціального одягу, взуття та санітарних речей, іншого інвентарю, інструменту та діючих тарифів.

Стаття 2.5. Амортизація основних засобів, інших матеріальних необоротних активів і нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби.

Розмір амортизації основних засобів, інших матеріальних необоротних активів і нематеріальних активів планують відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” виходячи з прийнятих на підприємстві методів нарахування амортизації (прямолінійного методу, методу зменшення залишкової вартості, методу прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного методу, виробничого методу, а також методів, передбачених податковим законодавством), вартості об’єктів, що амортизується, терміну їх корисного використання.

Стаття 2.6. Витрати на страхування майна.

Витрати за цією статтею визначають виходячи з вартості майна підприємства торгівлі, що підлягає обов’язковому страхуванню, розмірів страхових тарифів і нормативів платежів обов’язкового страхування.

Стаття 2.7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов’язкові платежі (крім податків, зборів та обов’язкових платежів, включених до ст. 2.2).

Податки, збори та інші передбачені законодавством обов’язкові платежі, включені до складу адміністративних витрат (митні платежі, портові збори, податок на рекламу, комунальні податки, збір на обов’язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового зв’язку та ін.), визначають за встановленими нормами, передбаченими законодавством.

Стаття 2.8. Загальні корпоративні витрати.

Витрати за цією статтею планують за такими елементами:

1) витрати, що пов’язані з виготовленням і використанням бланків, які підтверджують сплату пайових, цільових та інших внесків членами споживчих товариств, розраховують виходячи з обсягу та вартості виготовлення бланків; витрати на оприлюднення річного звіту розраховують виходячи з розцінок на послуги засобів масової інформації;

2) організаційні та представницькі витрати, пов’язані із забезпеченням корпоративної діяльності підприємства розраховують виходячи з кошторису даних заходів і норм витрат, установлених чинним законодавством;

3) витрати на проведення річних зборів розраховують, виходячи з кошторису даних заходів і норм витрат, установлених чинним законодавством;

4) оплату робіт і послуг консультативного та інформаційного характеру, а також пов'язаних з організацією передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок планують виходячи з тарифів на ці послуги відповідно до угод, укладених з аудиторськими, консалтинговими, іншими фірмами, що надають відповідні послуги.

Стаття 2.9. Інші адміністративні витрати.

Інші адміністративні витрати, включені до цієї статті, планують за елементами витрат з урахуванням специфічних особливостей кожного їх виду, зокрема:

- витрати, пов'язані із забезпеченням нормальних умов праці та додержанням правил техніки безпеки праці, розраховують відповідно до кошторису витрат на ці заходи;
- витрати на службові відрядження визначають виходячи з норм витрат, передбачених чинним законодавством, запланованої кількості та тривалості відряджень працівників підприємства;
- витрати на оплату послуг поштово-телеграфного, телефонного, факсимільного та інших видів зв'язку розраховують виходячи з їх фактичних розмірів за передпланований період, розмірів тарифів і абонентної плати на ці послуги;
- витрати на передплату спеціалізованої преси, придбання спеціальної літератури, прейскурантів, каталогів, інструктивних та інших службових матеріалів розраховують, виходячи з їх планової кількості та вартості одного видання;
- витрати на винахідництво та раціоналізацію розраховують згідно з планом відповідних заходів і витратами на ці потреби згідно з прийнятими проектами впровадження цих заходів;
- витрати на придбання і виготовлення бланків документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю підприємства торгівлі, розраховують згідно з рахунками оплати цих бланків.

Планування витрат на збут здійснюють за такими статтями:

Стаття 3.1. Витрати на оплату праці.

Витрати на виплату основної заробітної плати торговельно-оперативному, допоміжному та іншому персоналу, що забезпечує збут, планують, виходячи зі штатного розкладу, посадових окладів чи відрядних розцінок, запланованих обсягів товарообігу підприємства. Витрати на виплату додаткової заробітної

плати розраховують виходячи з надбавок та доплат, планових премій, заохочень, компенсаційних виплат згідно з прийнятою на підприємстві системою оплати праці.

До складу витрат за цією статтею планують також витрати на оплату праці робітників, не включених у штатний розклад і залучених до виконання робіт за угодами (сезонна реалізація, навантаження, розвантаження, переміщення товарів, тари, оброблення, підсортування, пакування, фасування, прання та ремонт спеціального одягу, взуття, участь у рекламних заходах тощо).

Стаття 3.2. Відрахування на соціальні заходи.

Витрати за цією статтею визначають виходячи із запланованого фонду оплати праці працівників, які зайняті збутом, та обсягів відрахувань на соціальні заходи за встановленими законодавством нормами.

Стаття 3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів.

Витрати на операційну оренду будівель, складських і підсобних приміщень, споруд, холодильного обладнання, інвентарю та інших матеріальних активів, пов'язаних із збутом продукції (товарів, робіт, послуг), розраховують відповідно до орендованої площі або місткості, кількості інвентарю та ставок орендної плати, передбачених угодами на оренду.

Стаття 3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів.

Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів, планують аналогічно ст. 2.4.

Витрати на перевірення і клеймування вагів, інших вимірвальних приладів розраховують виходячи з їх кількості та середньої вартості обслуговування одного приладу (за видами).

Стаття 3.5. Амортизація основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів. Витрати за цією статтею планують аналогічно розрахунку амортизації у складі витрат, що забезпечують адміністративні потреби.

Стаття 3.6. Витрати на зберігання, підсортування, оброблення, пакування і передпродажну підготовку товарів.

Витрати за цією статтею визначають за елементами затрат шляхом прямих техніко-економічних розрахунків виходячи з таких показників, як кількість товарів, що потребують цих витрат, структура товарообороту, витрати на одиницю товару (тонну, пару взуття, одиницю одягу тощо), вартість усіх пакувальних матеріалів за діючими цінами; норми (затверджені або розраховані підприємством) витрат на тонну товарів, на тисячу гривень товарообороту.

Розмір витрат на утримання холодильного обладнання розраховують виходячи з кількості і видів обладнання, кількості товарів, які необхідно охолоджувати, термінів їх зберігання, тривалості роботи обладнання, вартості електроенергії, води, мастильних матеріалів, витрат на оплату послуг сторонніх підприємств з технічного обслуговування холодильного обладнання.

Стаття 3.7. Витрати на транспортування.

Витрати на транспортування планують залежно від умов поставки товарів, які визначають під час укладення договору поставки.

Виходячи з асортименту і обсягів товарів, які реалізовуватимуть іногороднім покупцям оптом, визначають обсяг вантажообороту з перевезення товарів залізничним, водним і повітряним транспортом, який розраховують у тоннах. Якщо в угоді відсутнє положення про обсяг перевезень товарів у тоннах, розрахунок вантажообороту провадять шляхом ділення передбаченої вартості товарів, які перевозитимуть, на середню вартість тонни товару. Середню вартість тонни конкретного товару визначають діленням суми вартості цього товару (за рахунками, взятими на вибір) на його масу брутто, яка показана в цих рахунках або в супроводжувальних транспортних документах.

Після розрахунку вантажообороту з реалізації товарів визначають відстань, на яку перевозитимуть товари вагонами, контейнерами, насипом, великою чи малою швидкістю. Розрахунки витрат провадять за діючими на окремих видах транспорту тарифами і розцінками на вантажно-розвантажувальні роботи. До цих витрат додають вартість обладнання вагонів, утримання експедиторів (якщо це передбачено угодою), вартість навантаження і розвантаження товарів на станціях, пристанях і в аеропортах силами позаштатних працівників (крім витрат на навантаження

автотранспорту); інші транспортні витрати (утримання власних під'їзних колій, подання вагонів, збереження вантажів на станціях, пристанях та інші витрати, які включають до накладних залізниць і водного транспорту).

Обсяг перевезення товарів автомобільним транспортом розраховують на весь вантажооборот, включаючи доставку на залізничні станції, пристані і в аеропорти товарів, які відвантажуватимуть зі складів іногороднім покупцям; доставку товарів з власних складів на склади покупців, у роздрібну мережу, підприємствам громадського харчування і населенню. За кожним з різновидів доставки розраховують обсяг вантажообороту шляхом ділення вартості товарів, які будуть доставлені покупцям, на середню вартість тонни цих товарів. Крім маси товару, до вантажообороту необхідно додати масу тари, в якій перевозитимуть товар. Масу тари визначають у відсотках до маси товару за даними маркування тари або дослідним шляхом. Загальна маса товарів і тари, які перевозитимуть з урахуванням коефіцієнтів повторних перевезень, становить транспортний вантажооборот, який враховують при розрахунку витрат на перевезення автомобільним транспортом. Розрахунок роблять з урахуванням відстані перевезень, класу вантажу, типу автомобіля та тарифів на перевезення товарів автомобільним транспортом.

Витрати на транспортування дрібних партій товарів планують виходячи з діючих тарифів (розцінок) на замовлення автотранспорту та на одну автомобіле-годину його використання. Для цього кількість автомобілів, що буде використано, множать на кількість годин роботи та на діючі тарифи (розцінки).

Витрати на транспортування, пов'язані з виїзною торгівлею, планують виходячи з кількості даних заходів, обсягу вантажообороту, типу автомобіля та тарифів (розцінок) на перевезення товарів автомобільним транспортом. До обсягу витрат на перевезення товарів автомобільним транспортом додають витрати на оплату вантажно-розвантажувальних робіт за розцінками за тону ваги, а також витрати на експедиційні операції, якщо це було передбачено угодами.

Стаття 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів.

Витрати на маркетинг і рекламу визначають шляхом прямих техніко-економічних розрахунків згідно з планом маркетинго-

вих заходів, які передбачені до реалізації в плановому періоді. Маркетинговий бюджет передбачає розрахунок кошторису витрат кожного рекламного заходу, маркетингових досліджень ринку збуту. Розрахунки здійснюють виходячи з вартості матеріалів, товарів, послуг, які використовують для проведення рекламних компаній, маркетингових досліджень.

Стаття 3.9. Витрати на тару.

Для визначення витрат за цією статтею розраховують кількість і вартість тари за видами (мішки, ящики, бочки, бідони, лотки тощо), суму уцінки під час її повернення.

Амортизацію власної інвентарної тари і тари-обладнання розраховують згідно з відповідними нормами, а багатооборотної (заставної) тари — згідно з угодами з постачальниками.

Витрати на ремонт власної інвентарної тари і тари-обладнання, перевезення її на склади постачальників, тароремонтні підприємства розраховують виходячи з обсягів ремонту, перевезень, розцінок і тарифів на ремонтні роботи та перевезення відповідними видами транспорту. До зазначених витрат не відносять заробітну плату штатних та позаштатних робітників, вантажників.

Стаття 3.10. Інші витрати на збут.

Витрати за цією статтею визначають за елементами затрат шляхом прямих техніко-економічних розрахунків виходячи із запланованих відряджень працівників, зайнятих збутом; вартості матеріалів, товарів, обладнання, необхідного для гарантійного ремонту та гарантійного обслуговування; інших витрат на збут. До зазначених витрат не відносять заробітну плату штатних і позаштатних працівників, що здійснюють гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.

Планування інших операційних витрат здійснюють згідно зі статтями, які включають до інших операційних витрат.

Витрати за цими статтями визначають за елементами затрат шляхом прямих техніко-економічних розрахунків на основі:

- кошторису науково-дослідних робіт, вартості виготовлення та випробування нових моделей, страв, виробів;
- запланованих обсягів реалізації іноземної валюти, вартості послуг банків і міжбанківського валютного ринку, витрат від зміни курсу валют, що підлягають прогнозуванню;

- запланованих обсягів реалізації виробничих запасів і витрат на їх реалізацію;
- втрат товарів у межах норм природного убутку під час перевезення, зберігання та реалізації відповідно до встановлених чинними нормативно-правовими актами норм списання.

При розрахунках не беруть до уваги обсяги продажу розфасованих та штучних товарів, для яких норм природного убутку не передбачено.

Планування витрат фінансової діяльності здійснюють за такими статтями (табл. 5.13):

Стаття 5.1. Відсотки за кредит. Розрахунок цих витрат на планований період здійснюють, виходячи з потреби в кредитах для поповнення власних обігових коштів, для придбання виробничих фондів і нематеріальних активів та інших цілей, терміну кредитування, розміру відсоткової ставки за кредит.

Планування відсотків за короткостроковий кредит для закупівлі товарів здійснюють, виходячи із обсягу планового товарообороту, планових залишків товарів, їх обіговості, пайової участі власних обігових коштів в оплаті товарів і відсоткової ставки за кредит.

Особливі умови надання кредиту враховують у розрахунках через введення додаткових витрат або за іншим алгоритмом визначення розміру відсотків платежу.

Стаття 5.2. Інші фінансові витрати.

Планування відсотків за довгостроковий кредит здійснюють, виходячи з потреби в кредиті, терміну кредитування, розміру відсоткової ставки, щорічних сум виплат, у тому числі погашення основної суми боргу та залишку основної суми боргу на кінець кожного року впродовж терміну кредитування, необхідності дисконтування потоку платежів на обслуговування кредиту.

Витрати, що пов'язані з викупом, утриманням та обігом власних цінних паперів, планують, виходячи з виду і обсягу випуску цінних паперів, вартості виготовлення цінних паперів у паперовій формі, тарифів юридичних послуг, аудиторських послуг, нотаріальних послуг, послуг з друкування та тиражування необхідної документації, послуг з опублікування інформації про випуск цінних паперів та інших рекламних повідомлень у друкова-

них засобах масової інформації, розміру комісійної винагороди фінансовим посередникам, що здійснюють реалізацію цінних паперів.

Витрати, які пов'язані з нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), планують, виходячи з потреби в цьому виді кредиту та розміру відсоткової ставки за кредит.

Витрати, пов'язані з нарахуванням відсотків з договорами фінансового лізингу, планують, виходячи з вартості устаткування, яке використовують на умовах фінансового лізингу, та відсоткової ставки відповідно до лізингової угоди.

Планування інших витрат звичайної діяльності

Стаття 7. Інші витрати звичайної діяльності.

Витрати за цією статтею визначають за елементами затрат шляхом прямих техніко-економічних розрахунків, виходячи із собівартості фінансових інвестицій, позаоборотних активів, майнових комплексів, які планують до реалізації, ліквідаційної вартості позаоборотних активів, запланованих до списання, інших витрат звичайної діяльності, що підлягають плануванню.

Бухгалтерський облік операційних витрат торгового підприємства представлений у табл. 5.13, 5.14.

Внаслідок записів, зроблених у табл. 5.14, фінансовий результат від основної діяльності був збільшений на суму доходу від реалізації запасів на 750 грн і зменшений за рахунок списання операційних витрат на 2500 грн (850 + 670 + 980). Внаслідок цього фінансовий результат від основної діяльності за звітний період склав 250 грн ((2500 – 500 + 750) – 2500).

Підприємство може поррахувати попереднє сальдо з субрахунків до рахунка 79 “Фінансові результати” для визначення кінцевого фінансового результату. Якщо за рахунком 79 утворилося кредитове сальдо, підприємством було отримано прибуток, за сумою якого буде визначатися податок на прибуток (податок, розрахований за даними бухгалтерського обліку, підлягає нарахуванню в обліку, але відрізняється від податку, розрахованого за даними податкової декларації і розміру перерахування в бюджет).

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат діяльності
торговельних підприємств**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Дебет		Кредит
	код синтра- хунка (суб- рахунка)	стаття витрат	код синтра- хунка (суб- рахунка)
1	2	3	4
1. Списання реалізованих товарів за собівартістю			
1.1. На підприємствах оптової торгівлі	902	1.1. Собівартість реалізованих товарів	281
1.2. На підприємствах роздрібною торгівлі:			
на вартість реалізованих товарів у цінах реалізації	902	1.1. Собівартість реалізованих товарів	282
на суму торговельної націнки на реалізовані товари згідно з розрахунком бухгалтерії (наприкінці звітного місяця) — “червоне сторно”	902	1.1. Собівартість реалізованих товарів	285
1.3. На підприємствах громадського харчування:			
на вартість реалізованої продукції у цінах реалізації	902	1.1. Собівартість реалізованих товарів (продукції)	23
на вартість реалізованих товарів у цінах реалізації	902	1.1. Собівартість реалізованих товарів (продукції)	282
на суму торговельної націнки на реалізовані товари згідно з розрахунком бухгалтерії (наприкінці звітного місяця) — “червоне сторно”	902	1.1. Собівартість реалізованих товарів (продукції)	285

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
2. Відображення адміністративних витрат			
2.1. Нарахування заробітної плати адміністративним працівникам	92	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу	661
2.2. Відрахування на пенсійне і соціальне страхування із заробітної плати адміністративно-управлінського персоналу	92	2.2. Відрахування на соціальні заходи	65 (відповідні субрахунки)
2.3. Сума збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій з купівлі валюти	92	2.2. Відрахування на соціальні заходи	651
2.4. Нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби за відповідним методом	92	2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби	13 (відповідні субрахунки)
2.5. Витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів адміністративного призначення	92	2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби	63, 685, 20, 661, 65
2.6. Витрати на утримання (опалення, освітлення, водопостачання та інші комунальні послуги) об'єктів, що забезпечують адміністративні потреби	92	2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби	685

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
2.7. Плата за операційну оренду об'єктів основних засобів адміністративного призначення	92	2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МПП, що забезпечують адміністративні потреби	685
2.8. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління	92	2.9. Інші адміністративні витрати	372
2.9. Витрати на зв'язок	92	2.9. Інші адміністративні витрати	631, 685
2.10. Витрати за юридичні, аудиторські, інші послуги	92	2.9. Інші адміністративні витрати	631, 685
2.11. Списання вартості використаних бланків, документів і канцелярських приладів	92	2.9. Інші адміністративні витрати	201
2.12. Оплата вартості ліцензій, плата за реєстрацію підприємства	92	2.9. Інші адміністративні витрати	377
2.13. Нарахування податків та інших обов'язкових платежів	92	2.9. Інші адміністративні витрати	641
2.14. Списання вартості періодичних видань з питань законодавства, яка відноситься до звітного періоду	92	2.9. Інші адміністративні витрати	39*
2.15. Комісійна винагорода банку за купівлю іноземної валюти	92	2.9. Інші адміністративні витрати	333
2.16. Списання вартості товарів, використаних для адміністративних цілей	92	2.9. Інші адміністративні витрати	28 (відповідні субрахунки)

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
2.17. Плата за розрахунково-касове обслуговування	92	2.9. Інші адміністративні витрати	311, 685
3. Відображення витрат на збут			
3.1. Нарахування заробітної плати працівникам, що забезпечують збут товарів (продукції)	93	3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів (продукції)	661
3.2. Відрахування на пенсійне і соціальне страхування із заробітної плати працівників, що забезпечують збут товарів (продукції)	93	3.2. Відрахування на соціальні заходи	65 (відповідні субрахунки)
3.3. Нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)	93	3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби	13 (відповідні субрахунки)
3.4. Витрати на ремонт основних засобів, що забезпечують збут товарів	93	3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МПП, що забезпечують адміністративні потреби	63, 685, 20, 661, 65
3.5. Витрати на утримання (опалення, освітлення, водопостачання та інші комунальні послуги) об'єктів основних засобів, що забезпечують збут товарів	93	3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МПП, що забезпечують адміністративні потреби	685

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
3.6. Плата за операційну оренду об'єктів основних засобів, що забезпечують збут товарів (продукції)	93	3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МПП, що забезпечують адміністративні потреби	685
3.7. Вартість матеріалів, використаних для зберігання, оброблення, пакування товарів (продукції)	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і перепродажну підготовку товарів	20
3.8. Витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних з пакуванням і фасуванням товарів (продукції)	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і перепродажну підготовку товарів	63, 685
3.9. Витрати на оплату праці працівників підприємства, пов'язаних з перепродажною підготовкою товарів (продукції) — пакуванням, фасуванням товарів тощо	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і перепродажну підготовку товарів	661
3.10. Відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників за перепродажну підготовку товарів (продукції)	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і перепродажну підготовку товарів	65 (відповідні субрахунки)
3.11. Витрати на зберігання товарів на складах інших підприємств	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і перепродажну підготовку товарів	63, 685

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
3.12. Витрати на дезінсекцію та дератизацію	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і перепродажну підготовку товарів	63, 685
3.13. Витрати на транспортування товарів (продукції)	93	3.7. Витрати на транспортування	63, 685
3.14. Витрати на оплату реклами	93	3.8. Витрати на проведення маркетингових досліджень	685
3.15. Сума митного збору при експорті товарів	93	3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	377
3.16. Витрати на службові відрядження, пов'язані зі збутом товарів	93	3.11. Інші витрати на збут	372
3.17. Сума комісійної винагороди при продажу товарів оптом (у комітента)	93	3.11. Інші витрати на збут	685
3.18. Витрати, пов'язані з гарантійним ремонтом і гарантійним обслуговуванням реалізованих товарів	93	3.11. Інші витрати на збут	20, 28, 631, 661, 65
4. Відображення інших операційних витрат			
4.1. Відображається собівартість реалізованої іноземної валюти	942	4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти	33
4.2. Сума комісійної винагороди банку з операції з продажу валюти	942	4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти	377

1	2	3	4
4.3. Облікова вартість реалізованих матеріалів, МПП	943	4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів	20, 22
4.4. Створення резерву сумнівних боргів	944	4.4. Сумнівні та безнадійні борги	38
4.5. Втрати від курсової різниці за операціями, активами й зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства	945	4.5. Втрати від операційної курсової різниці	302, 312, 314, 362 тощо
4.6. Уцінка товарів	946	4.6. Втрати від знецінення товарів	28
4.7. Сума перевищення балансової вартості товарів, матеріалів, МПП над їхньою справедливою вартістю при обміні подібними активами	946	4.6. Втрати від знецінення товарів	28, 20, 22
4.8. Недостача товарів (продукції) в межах норм природного убутку при зберіганні та реалізації	9471	4.7. Недостачі та втрати від псування цінностей	28
4.9. Втрати товарів понад норми природного убутку під час перевезення	9472	4.7. Недостачі та втрати від псування цінностей	63
4.10. Втрати товарів понад норми природного убутку при зберіганні та реалізації	9472	4.7. Недостачі та втрати від псування цінностей	28
4.11. Зменшення суми податкового кредиту з ПДВ (до операції 4.8, 4.9, 4.10)	947	4.7. Недостачі та втрати від псування цінностей	641
4.12. Вартість зіпсованих бланків суворої звітності	947	4.7. Недостачі та втрати від псування цінностей	20

1	2	3	4
4.13. Суми, виключені зі складу податкового кредиту або включені до нього за першою подією (до операції 4.12)	947	4.7. Недостачі та втрати від псування цінностей	641
4.14. Недостачі та витрати від псування цінностей	947	4.7. Недостачі та втрати від псування цінностей	28
4.15. Штрафні санкції за порушення законодавства чи умов договору	948	4.8. Визнані штрафи, пені, неустойки	64, 68, 311 тощо
4.16. Різниця між вартістю валюти, придбаної за курсом купівлі, та вартістю валюти, яку розраховано за валютним курсом на момент зарахування валюти на рахунок	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	333
4.17. Нарахування державного мита за придбання бланків векселів	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	641
4.18. Нарахування заробітної плати працівникам житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	661
4.19. Відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	65 (відповідні субрахунки)
4.20. Сума матеріальної допомоги працівникам	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	661
4.21. Амортизація вартості необоротних активів, які відносять до житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	13 (відповідні субрахунки)

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
5. Відображення витрат фінансової діяльності			
5.1. Відсотки за кредит банку	951	5.1. Відсотки за кредит	684
5.2. Відсотки за векселем виданим	952	5.2. Інші фінансові витрати	684
5.3. Амортизація премії за векселем отриманим	952	5.2. Інші фінансові витрати	352
5.4. Відсотки за договорами фінансового лізингу	952	5.2. Інші фінансові витрати	684
6. Відображення витрат інвестиційної діяльності			
6.1. Зменшення балансової вартості фінансової інвестиції	961	6. Втрати від участі в капіталі	141
7. Відображення витрат звичайної діяльності			
7.1. Списання собівартості реалізованого векселя	971	7. Інші витрати звичайної діяльності	352
7.2. Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	972	7. Інші витрати звичайної діяльності	10, 11
7.3. Курсова різниця, що виникла на дату погашення поточної частини довгострокового кредиту в іноземній валюті	974	7. Інші витрати звичайної діяльності	612
7.4. Перерахунок заборгованості за кредитом в іноземній валюті на дату складання звітності	974	7. Інші витрати звичайної діяльності	502, 602
7.5. Курсова різниця за нарахованими відсотками за кредитами в іноземній валюті	974	7. Інші витрати звичайної діяльності	684

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
7.6. Сума уцінки залишкової вартості необоротних активів	975	7. Інші витрати звичайної діяльності	10, 11, 12
7.7. Закриття заборгованості на вартість товарів (продукції), переданих безоплатно фізичним особам, неприбутковим організаціям як благодійна допомога	977	7. Інші витрати звичайної діяльності	377
7.8. Вартість товарів (продукції), переданих безоплатно з причин, не пов'язаних з благодійністю	977	7. Інші витрати звичайної діяльності	28
7.9. Зменшення суми податкового кредиту з ПДВ (операції 7.2 та 7.3)	977	7. Інші витрати звичайної діяльності	641
7.10. Вартість передплати на видання загальнополітичного характеру	977	7. Інші витрати звичайної діяльності	631
8. Відображення надзвичайних витрат			
8.1. Втрати ТМЦ, грошових коштів у результаті надзвичайних подій	991, 993	8. Надзвичайні витрати	20, 30 тощо
8.2. Нарахування заробітної плати працівникам, які ліквідують наслідки надзвичайних подій	993	8. Надзвичайні витрати	661
8.3. Відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників, які ліквідують наслідки надзвичайних подій	993	8. Надзвичайні витрати	65 (відповідні субрахунки)
8.4. Списання коштів у зв'язку з банкрутством банку, у якому було відкрито поточний рахунок підприємства	993	8. Надзвичайні витрати	311, 312

Закінчення табл. 5.13

1	2	3	4
9. Списання витрат діяльності для визначення фінансового результату наприкінці місяця, кварталу чи року:			
витрат операційної діяльності	791		902, 92, 93, 94
витрат від участі в капіталі	792		95, 961
витрат іншої звичайної діяльності	793		97
надзвичайних витрат	794		99

Таблиця 5.14

Облік витрат торгового підприємства, зв'язаних з операційною діяльністю

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Нарахована заробітна плата адміністрації	92	66	100
2	Проведено нарахування	92	65	50
3	Відображено витрати на службові відрядження	92	372	100
4	Нарахована орендна плата, комунальні послуги, послуги зв'язку, аудиторські	92	685	250
5	Відображено суму ПДВ, що включена до складу послуг — на рах. 644, якщо надання послуг передувала попередня оплата, або на рах. 641, якщо надання послуг — перша подія	644	685	50
6	Нараховано знос обладнання офісу	92	131	60
7	Нараховано знос програмного забезпечення	92	133	40
8	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі	92	64	100

Продовження табл. 5.14

1	2	3	4	5
9	Списано матеріали на ремонт офісу	92	201	70
10	Витрати на розрахунково-касове обслуговування	92	311	30
11	Віднесено суму адміністративних витрат на зменшення фінансового результату (100 + 50 + 100 + 250 + 50 + 60 + 40 + 100 + 70 + 30 = 850)	791	92	850
<i>Витрати на збут</i>				
12	Нарахована заробітна плата продавцям	93	66	200
13	Зроблено нарахування на оплату праці	93	65	70
14	Списано пакувальні матеріали	93	201	50
15	Відображено витрати на рекламу, послуги сторонніх організацій	93	685	125
16	Відображена сума ПДВ включена до вартості послуг — на рах. 644, якщо здійснена передоплата, або на рах. 641, якщо надання послуг — перша подія	644	685	25
17	Нараховано знос на торговельне обладнання	93	131	60
18	Нараховано витрати на ремонт тари	93	201	40
19	Якщо товари реалізовані з гарантією, створюється резерв для покриття витрат на можливий гарантійний ремонт	93	473	100
20	Списані витрати пов'язані із збутом (200 + 70 + 50 + 125 + 25 + 60 + 40 + 100 = 670)	791	93	670
<i>Інші операційні витрати</i>				
21	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів	361	712	900
22	Нараховано ПДВ, включений у вартість реалізації запасів — на рах. 643, якщо реалізації передувала передоплата від покупця, або на рах. 641, якщо реалізація запасів — перша подія	712	641	150
23	Віднесено на операційні витрати собівартість реалізованих виробничих запасів	943	201	400

Закінчення табл. 5.14

1	2	3	4	5
24	Створення резерву сумнівних боргів	944	38	70
25	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від зміни курсу валюти з операцій, пов'язаних з операційною діяльністю)	945	302 (312, 314, 332, 334, 362, 612, 632, 685)	30
26	Віднесено витрати від знецінення запасів	946	Рах. обліку запасів	70
27	Недостача і втрата від псування цінностей	947	Рах. обліку запасів	130
28	Віднесено на витрати, викликані економічними санкціями	948	61 (62, 64, 65, 68, 31)	80
29	Видана матеріальна допомога працівникам підприємства	949	301	200
30	Віднесено до складу фінансових результатів дохід від реалізації запасів за мінусом ПДВ (сальдо 712)	712	791	750
31	Закриття рахунка (400 + 70 + 30 + 70 + 130 + 80 + 200 = 980)	791	94	980

Але якщо підприємство закриває рахунки доходів і витрат наприкінці року, розрахувати попереднє сальдо з рахунка 79 неможливо.

З цієї та інших причин для визначення фінансового результату і розрахунку суми податку на прибуток підприємство спочатку заповнює Звіт за фінансовими результатами (ф. № 2), внаслідок чого визначає суму податку на прибуток від усіх видів діяльності. І саме ця сума податку підлягає нарахуванню в бухгалтерському обліку. Крім того, сума податку на прибуток повинна бути списана на рахунок 79, і тільки після такого списання на рахунок 79 буде відображений кінцевий фінансовий результат (сальдо рахунка).

Отже, заповнення Звіту про фінансові результати повинне передувати закриттю рахунків обліку фінансових результатів. Іншими словами, кінцевий фінансовий результат визначається не за даними рахунків, а за даними форми № 2. У наведеному прикладі підприємство не мало доходів і витрат від інших видів діяльності, тому сума прибутку від основної діяльності, визначена на рахунку 791, є прибутком, за яким буде розраховано податок. Сума податку на прибуток є витратами, облік яких ведеться на окремому рахунку 98 “Податки на прибуток”. Податок на прибуток визначається в результаті формування прибутку від усіх видів діяльності. Тому логічно було б його розділити пропорційно видів діяльності. Але такий поділ трудомісткий і недоцільний. Міжнародні стандарти обліку припускають віднесення податку на прибуток до операційних витрат. У зв’язку з цим рахунок 98 “Податки на прибуток” підлягає списанню на рахунок 791 “Результат основної діяльності”.

Інструкція до Плану рахунків передбачає нарахування податку на прибуток, визначеного за даними бухгалтерського обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування). У зв’язку з цим прибуток, що є об’єктом оподаткування, відрізняється від прибутку, визначеного за даними бухгалтерського обліку, при розрахунку податку на прибуток виникає тимчасова різниця в сумі податку на прибуток. Для обліку цієї різниці використовуються рахунки 17 “Відстрочені податкові активи” і 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”. У випадку, якщо податок на прибуток, розрахований за даними бухгалтерського обліку, більший від податку, що сплачується за податковою декларацією, різниця буде відноситися в кредит рахунка 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”. Якщо ж податок, що підлягає сплаті в бюджет, вищий від “облікового” податку, різниця буде відображатися з дебету рахунка 17 “Відстрочені податкові активи” (табл. 5.15).

Наприкінці року сальдо рахунка 791 буде списано на рахунок 441 “Прибуток нерозподілений” (табл. 5.16).

Таблиця 5.15

**Кореспонденція рахунків з нарахування
відстрочених податкових активів і зобов'язань**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
А. Якщо податок, розрахований за даними податкового обліку, менший, ніж податок, визначений за обліковими даними				
1	Нараховано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку (250 × 30 % = 75 грн)	981	641	75
2	Припустимо, що податок, розрахований за даними податкової декларації, становить 70 грн	981	54	5
Б. Якщо податок, розрахований за даними податкового обліку, більший, ніж податок, визначений за обліковими даними				
3	Нараховано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку (250 × 30 % = 75 грн)	981	641	75
4	Припустимо, що податок на прибуток, розрахований за даними податкової декларації, склав — 100 грн	17	641	25
5	Списані витрати по нарахованому податку на прибуток на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791	981	75

Таблиця 5.16

Формування і використання нерозподіленого прибутку

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Списання фінансового результату від основної діяльності до складу нерозподіленого прибутку	791	441	175
2	Нараховано дивіденди співвласникам	443	671	50
3	Нараховано податок із суми дивідендів	671	641	15
4	Відображено суми відрахування до резервного фонду	443	43	110

Рахунок 791 “Результат основної діяльності”

Д-т		К-т	
Собівартість реалізованих товарів	5000	7500	Дохід від реалізації за мінусом ПДВ
Продажна вартість повернутих товарів	1500	1000	Собівартість повернутих товарів
Адміністративні витрати	850	750	Дохід від реалізації товарів
Витрати на збут	670		
Інші операційні витрати	980		
Податок на прибуток	75		

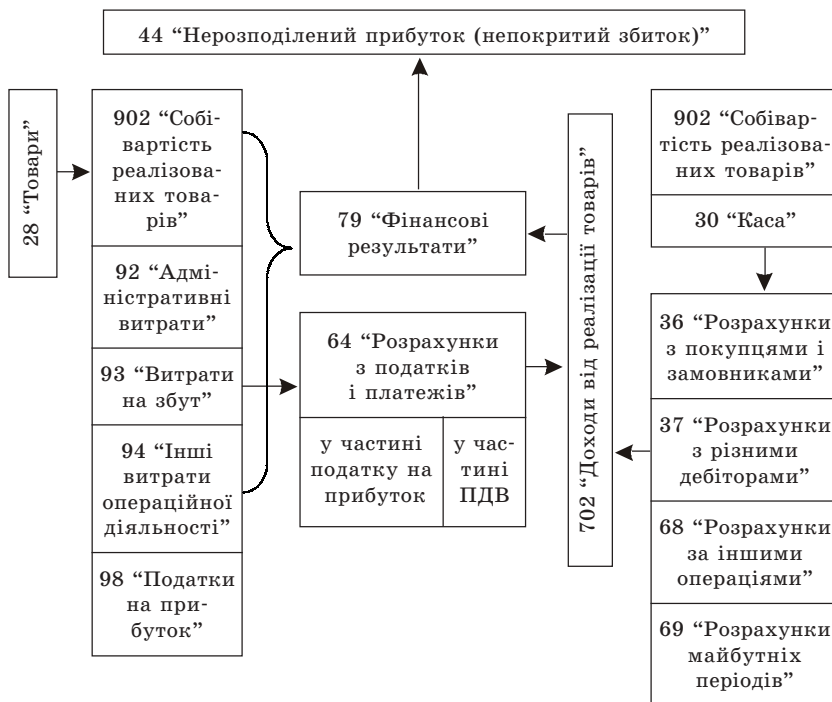


Рис. 5.3. Схема визначення фінансових результатів для підприємств торгівлі

5.4. Облік на підприємствах роздрібної торгівлі

Роздрібна торгівля — це сфера підприємницької діяльності з реалізації товарів або надання послуг на підставі усного чи письмового договору купівлі-продажу безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання.

Облік надходження товарів. Товари в роздрібній торгівлі оприбутковують на підставі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, податкових накладних. За цими документами приймаються товари і тара матеріально-відповідальними особами. При надходженні товарів від населення за готівковий розрахунок їх оприбуткування здійснюють на підставі Закупівельного акта. Якщо отримано ваговий матеріал, то його оприбуткування здійснюють за чистою вагою (маса-нетто), без урахування ваги тари. При розходженні маси і якості фактично отриманих товарів із супроводжувальними документами складається Акт про встановлення розходжень маси і якості товарно-матеріальних цінностей, що приймаються.

Підприємствами роздрібної торгівлі в основному здійснюється вартісний облік товарів через велику кількість різноманітних товарів та оформленням реалізації товарів касовими чеками. У такому разі на кожну матеріально-відповідальну особу (МВО) в бухгалтерії відкривається особовий рахунок, в якому роблять записи по залишках, надходженню та вибуттю товарів на звітну дату. Записи відображають за продажними цінами. В установлені строки матеріально-відповідальні особи складають товарні звіти і разом із підтверджувальними документами здають до бухгалтерії. Товарні звіти можуть складатися щодня або один раз у 3, 5, 7, 10 днів (залежно від обсягу господарських операцій торговельного підприємства). Товарні звіти складають у двох примірниках: 1-й з додатками здають в бухгалтерію, 2-й залишають у МВО.

Облік реалізації товарів у роздріб. Роздрібні підприємства, які здійснюють реалізацію товарів (розрахункові операції) в готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо), проводять:

- розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані у встановленому поряд-

ку та переведені у фіскальний режим роботи *реєстратори розрахункових операцій* (РРО) з роздрукуванням відповідних розрахункових документів, що підтверджують виконання розрахункових операцій, або із застосуванням зареєстрованих у встановленому порядку *Книги обліку розрахункових операцій та Розрахункової книжки*;

- на підставі розрахункового документа встановленої форми на повну суму проведеної операції особі, яка отримує або повертає товар (отримує послугу або відмовляється від неї);
- щоденно друкують на реєстраторах розрахункових операцій (за винятком автоматів з продажу товарів (послуг)) фіскальні звітні чеки і зберігають їх у Книгах обліку розрахункових операцій;
- друкують на РРО (за винятком автоматів з продажу товарів (послуг)) контрольні стрічки і зберігають їх протягом трьох років;
- надають покупцю товарів (послуг) на його вимогу чек (накладну або інший письмовий документ), що засвідчує передання права власності на них від продавця до покупця з метою виконання вимог Закону України “Про захист прав споживачів”.

Відповідно до законодавства реєстратори розрахункових операцій (РРО) повинні застосовуватися:

- фізичними особами — суб’єктами підприємницької діяльності;
- юридичними особами (їх філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами), суб’єктами підприємницької діяльності, що здійснюють операції з розрахунками в готівковій і/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також уповноваженими банками і суб’єктами підприємницької діяльності, що здійснюють операції купівлі-продажу валюти.

Водночас законодавством передбачені винятки з цієї норми. РРО можуть не застосовуватись, якщо:

- розрахунки здійснюються через касу підприємства з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів та видачею квитанцій, оформлених у встановленому порядку (приміщення

каси підприємства повинно бути ізольоване й обладнане відповідним чином);

- специфіка окремих форм діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг дозволяє здійснювати розрахунки без застосування РРО з використанням розрахункових квитанцій (РК).

РРО застосовується для здійснення розрахунків за продані товари. Документом, який підтверджує факт здійснення продажу, є касовий чек. При проведенні реєстрації операції з продажу касир зобов'язаний отримати від покупця гроші за товар, здійснити операцію закриття чека в РРО, роздрукувати його і видати покупцеві чек і здачу разом з товаром.

Власник РРО повинен забезпечити окремий облік найменувань, цін і кількості наданих послуг кожного найменування, а також щоденне виконання в кінці робочого дня денного звіту з обнуленням інформації в оперативній пам'яті (Z-звіту) та її занесенням до фіскальної пам'яті РРО.

Без застосування РРО, але з використанням Розрахункової книжки можливе здійснення:

- роздрібною торгівлі з транспортних засобів (крім торгівлі з причепів-фургонів, причепів-дач, напівпричепів, які використовуються як стаціонарні пункти), автоцистерн, цистерн, бочок, бідонів, лотків, прилавків, корзин, ручних візків (за винятком тих, які знаходяться в стаціонарних приміщеннях, крім приміщень ринків);
- реалізації штучних товарів через торгові автомати;
- реалізації товарів та продукції на підприємствах споживчої кооперації у сфері торгівлі та громадського харчування, які розташовані в сільській місцевості, де середньомісячний товарообіг у національній валюті України кожного із зазначених об'єктів за останні 12 місяців не перевищує суму 20 тис. грн;
- послуг населенню;
- видачі талонів, квитанцій та білетів (з нанесеними друкарським способом серій, номерів і номінальної вартості) на відвідування культурно-спортивних показових закладів та організацій, при проведенні екскурсій, в бібліотеках, при паркуванні автотранспорту, в пасажирському транспорті міського сполучення, а також жетонів і електронних карток в мет-

ро, при оформленні на залізничних станціях вантажних перевезень.

Фіскальні функції — здатність реєстраторів розрахункових операцій забезпечувати одноразове занесення, довготермінове зберігання у фіскальній пам'яті, багаторазове зчитування і неможливість зміни підсумкової інформації про обсяг розрахункових операцій, виконаних у готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо), або про обсяг операцій з купівлі-продажу іноземної валюти.

Реєстратор розрахункових операцій (РРО) — пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). До реєстраторів розрахункових операцій належать: електронний контрольно-касовий апарат (ЕККА), електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо.

Розрахункова операція — приймання від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо за місцем реалізації товарів (послуг), видача готівкових коштів за повернутий покупцем товар (ненадану послугу), а у разі застосування банківської платіжної картки — оформлення відповідного розрахункового документа щодо оплати в безготівковій формі товару (послуги) банком покупця або у разі повернення товару (відмови від послуги) оформлення розрахункових документів щодо перерахування коштів у банк покупця.

Електронний контрольно-касовий апарат (ЕККА) — реєстратор розрахункових операцій, який додатково забезпечує попереднє програмування найменування і ціни товарів (послуг) та облік їх кількості, друкування розрахункових та інших звітних документів. До ЕККА належать також торговельні автомати або інше подібне устаткування, що призначене для операцій з продажу товарів (послуг) без видачі покупцю чека, іншого звітного документа за готівкові кошти чи їх замінники — жетони, картки платіжних систем або інші замінники грошей, без участі фізичної особи, яка контролює здійснення оплати таких товарів (послуг).

Комп'ютерно-касова система — реєстратор розрахункових операцій, виготовлений із застосуванням комп'ютерних засобів, який додатково виконує технологічні операції, визначені сферою його застосування, і забезпечує друкування розрахункових та інших звітних документів.

Електронний контрольно-касовий реєстратор — реєстратор розрахункових операцій, який додатково забезпечує облік кількості реалізованих товарів (послуг) найменування, друкування розрахункових та інших звітних документів.

Електронний таксометр — реєстратор розрахункових операцій, який додатково забезпечує попереднє програмування тарифів за проїзд та облік вартості наданих послуг з перевезень пасажирів.

Автомат з продажу товарів (послуг) — реєстратор розрахункових операцій, який в автоматичному режимі здійснює видачу (надання) за готівкові кошти або із застосуванням платіжних карток, жетонів тощо товарів (послуг) і забезпечує відповідний облік їх кількості та вартості.

Фіскальна пам'ять — запам'ятовуючий пристрій у складі реєстратора розрахункових операцій, призначений для одноразового занесення, зберігання і багаторазового зчитування підсумкової інформації про обсяг розрахункових операцій, яку неможливо змінити або знищити без пошкодження самого пристрою.

Розрахунковий документ — документ установленої форми та змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених цим Законом, і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений вручну.

Розрахункова книжка — належним чином зброшурована та прошнурована книжка, зареєстрована в органах Державної податкової служби України, що містить номерні розрахункові квитанції, які видаються покупцям у визначених цим Законом випадках, коли не застосовуються реєстратори розрахункових операцій.

Книга обліку розрахункових операцій — прошнурована і належним чином зареєстрована в органах Державної податкової

служби України книга, що містить щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів щодо руху готівкових коштів, товарів (послуг).

Фіскальний режим роботи — режим роботи реєстратора розрахункових операцій, який забезпечує безумовне виконання ним фіскальних функцій.

Фіскальний звітний чек — документ установленої форми, надрукований реєстратором розрахункових операцій, що містить дані денного звіту, під час друкування якого інформація про обсяг виконаних розрахункових операцій заноситься до фіскальної пам'яті.

Фіскальний звіт — документ установленої форми, надрукований реєстратором розрахункових операцій, що застосовується для реєстрації операцій з купівлі-продажу іноземної валюти, який містить дані про виконані операції з початку робочої зміни касира.

Денний звіт — документ установленої форми, надрукований реєстратором розрахункових операцій, що містить інформацію про денні підсумки розрахункових операцій, проведених з його застосуванням.

Контрольна стрічка — документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій, який містить копії надрукованих цим реєстратором розрахункових документів.

Z-звіт — це денний звіт з обнуленням інформації в оперативній пам'яті і занесенням її у фіскальну пам'ять РРО.

ЕККА повинен бути запрограмований таким чином, щоб друкований чек містив відомості про суб'єкт підприємницької діяльності, найменування і місце розташування об'єкта, заводський номер, номер реєстрації, відомості про товар: кількість, ціна, вартість одиниці, загальна вартість придбаних товарів, сума ПДВ, номер касового чека, дата реалізації.

Щоденно після закінчення робочого дня матеріально-відповідальна особа складає денний звіт (Z-звіт) із обнуленням інформації в оперативній пам'яті і занесенням її до фіскальної пам'яті. Якщо в Z-звіті не відображається інформація за операціями “Службове внесення” або “Службове видання” сум готівки, то перед виконанням Z-звіту без обнулення потрібно виконати щоденний звіт (X-звіт).

Щоденні касові звіти підклеюються в журнал використання ЕККА та узагальнюються у даному журналі за кожен день.

На період виходу з ладу реєстратора розрахункових операцій та здійснення ремонту або у разі тимчасового, але не більше 72 год (7 робочих днів), відключення електроенергії проведення розрахункових операцій здійснюється з використанням Книги обліку розрахункових операцій та Розрахункової книжки або із застосуванням належним чином зареєстрованого резервного реєстратора розрахункових операцій.

Найбільш розповсюдженим методом, який застосовується підприємствами роздрібною торгівлі при вибутті товарів, є метод цін продажу. Оцінка за цінами продажу ґрунтується на застосуванні середнього відсотка торговельних націнок. Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” цей метод застосовують підприємства, які мають значну і змінювану номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Метод за цінами продажу може успішно застосовуватися окремо до кожної групи товарів з приблизно однаковою націнкою. Для кожної групи товарів потрібно розрахувати окремі відсоток торгової націнки.

Для обліку торгової націнки Планом рахунків передбачено субрахунок 285 “Торгова націнка”. За кредитом субрахунка 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом — зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунка 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. У звітність (Баланс) включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28.

При використанні методу цін продажу собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари (табл. 5.17).

Визначення собівартості (купівельної вартості) реалізованих товарів

$$\text{Собівартість реалізованих товарів} = \text{Продажна вартість реалізованих товарів} - \text{Сума реалізованих торгових націнок}$$

$$\text{ОКт 902} = \text{ОКт 702} - \text{Сума реалізованих торгових націнок}$$

$$\text{ОКт 902} = \text{ОКт 702} - (\text{ОКт 702} - \text{ОКт 902})$$

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки.

$$\text{Сума реалізованих торгових націнок} = \text{Продажна вартість реалізованих товарів} \times \text{Середній \% торгової націнки}$$

$$\text{Сума реалізованих торгових націнок} = \text{ОКт 702} \times \text{Середній \% торгової націнки}$$

Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажної (роздрібної) вартості отриманих у звітному місяці товарів.

Середній відсоток торговельної націнки розраховується за формулою

$$\text{Середній \% торгових націнок} = \frac{\text{Залишок торгових націнок на початок місяця} \times \text{Сума торгових націнок на товари, що надійшли протягом місяця}}{\text{Продажна вартість залишку товарів на початок місяця} + \text{Продажна вартість товарів, що надійшли протягом місяця}}$$

або

$$\text{Середній \% торгових націнок} = \frac{\text{Сальдо К-т 285 на початок місяця} + \text{ОКт 285 за місяць}}{\text{Сальдо Д-т 282 на початок місяця} + \text{ОДт 282 за місяць}}$$

$$\text{ОКт 702} - \text{ОКт 902} = \text{Сума реалізованих торгових націнок}$$

Кореспонденція рахунків руху товарів і торговельної націнки

№ п/п	Обороти		Значення суми, яка проводиться в реєстрах	Періодичність виконання записів
	Д-т	К-т		
I варіант				
1	282	631	На суму вартості придбаних товарів	Щодня за фактом надходження товарів
2	282	285	На суму торгової націнки за ставкою, встановленою підприємством	Одночасно з проведенням 1
3	301	702	На суму оплати, отриманої від покупців	На підставі касових звітів
4	902	282	На суму купівельної вартості реалізованих товарів	1 раз на місяць
5	702	791	На суму виручки, визнаної доходом	1 раз на місяць
6	285	282	На суму реалізованих торгових націнок (згідно з п. 22 П(С)БО 9)	1 раз на місяць
7	791	902	На суму купівельної вартості реалізованого товару	1 раз на місяць
II варіант (альтернативний)				
1	282	631	На суму вартості придбаних товарів	Щодня за фактом надходження товарів
2	282	285	На суму торгової націнки за ставкою, встановленою підприємством	Одночасно з проведенням 1
3	301	702	На суму оплати, отриманої від покупців	На підставі касових звітів
4	902	282	На суму продажної вартості реалізованих товарів	1 раз на місяць
5	702	791	На суму виручки, визнаної доходом	1 раз на місяць
6	902	285	На суму реалізованих торгових націнок (згідно з п. 22 П(С)БО 9) — методом “червоне сторно”	1 раз на місяць
7	791	902	На суму купівельної вартості реалізованого товару	1 раз на місяць

Приклад. Залишок товарів на початок місяця на підприємстві роздрібною торгівлі становить 720 грн, сума торгової націнки — 144 грн. За місяць підприємством придбано товарів на суму 36600 грн (ПДВ — 6100 грн). На придбані товари нарахована торгова націнка на суму 9760 грн. За звітний період реалізовано товар на суму 39600 грн (ПДВ — 6600 грн). Відобразити господарські операції, якщо підприємство використовує (списує) товари за методом ціни продажу.

Для зручності надамо розрахунок середнього відсотка торгової націнки в табл. 5.18, 5.19, 5.20.

Таблиця 5.18

Розрахунок середнього відсотка торговельної націнки

№ п/п	Назва показника	Продажна (роздрібна) вартість товару	Сума торговельної націнки	Собівартість товару (гр. 3–гр. 4)
1	Залишок на початок місяця, грн.	720	144	576
2	Надійшло у звітному місяці, грн.	40260	9760	30500
3	Разом (ряд. 1 + ряд. 2), грн.	40980	9904	31076
4	Середній відсоток торговельної націнки, % ((ряд. 3 гр. 4 : : ряд. 3 гр. 3) × 100,0 %)	24	—	—
5	Реалізовано протягом періоду, грн.	39600	9504	30096
6	Повернення товару, грн.	—	—	—
7	Разом фактична реалізація, грн.	39600	9504	30096
8	Залишок на кінець звітного періоду, грн.	1380	400	980

Розглянемо відображення в обліку операцій за умовами прикладу:

Таблиця 5.19

Кореспонденція рахунків на підприємствах роздрібно́ї торгівлі

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Залишок товарів на початок звітного періоду	282	—	720
2	Торгова націнка на товари на початок звітного періоду	—	285	144
Оприбуткування товарів				
1	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	281	631	30500
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	6100
3	Оплачений отриманий товар	631	311	36600
Реалізація через роздрібну мережу				
1	Встановлено торговельну націнку	282	285	9760
2	Продані товари за готівкові кошти	301	702	39600
3	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	6600
4	Списана собівартість товарів	902	282	30096
5	Списана торговельна націнка на реалізовані товари	285	282	9504
Визначення фінансового результату				
1	Списана на фінансовий результат сума доходів від реалізації товарів	702	791	33000
2	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791	902	30096
3	Нарахований податок на прибуток	981	641	871,20
4	Списані витрати за податком на прибуток на фінансовий результат	791	981	871,20
5	Відображено нерозподілений прибуток	791	441	2032,80
Залишок товару				
1	Залишок товарів на кінець звітного періоду	282	—	1380
2	Торгова націнка на товари на кінець звітного періоду	—	285	400

**Взаємозв'язок звітності і бухгалтерського обліку
з реалізації товарів. Звіт про фінансові результати**

№ рядка форми № 2	Назва показників	Взаємозв'язок з оборотами рахунків бухгалтерського обліку
010	Дохід (виручка) від реалізації продукції	ОКт 702
035	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	ОКт 791
040	Собівартість реалізованих товарів	ОКт 902
050	Валовий прибуток	ОКт 791–ОКт 902

П(С)БО 9 “Запаси” регламентує порядок включення суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) у первісну вартість товарів і визначення суми реалізованої торгової націнки. До складу початкової вартості товарів включають суми ТЗВ, що пов'язані з їх придбанням: витрати на заготівлю запасів, оплата навантажувально-розвантажувальних робіт і транспортування запасів усіма видами транспорту, включаючи страхування ризиків із транспортування запасів. Слід мати на увазі, що до складу транспортних витрат відносять як витрати сторонніх організацій, так і витрати, понесені власне підприємством (витрати ПММ, витрачених у зв'язку з доставкою товарів, та інші витрати, пов'язані з нормальною роботою транспортного засобу під час поїздки за товаром); витрати, пов'язані з виплатою компенсації витрат водія під час поїздки за товаром та ін.

Так, пунктом 9 П(С)БО 9 “Запаси” установлено, що ТЗВ можуть безпосередньо включатися у вартість запасів або відображатися загальною сумою на окремому субрахунку рахунка обліку запасів. Ця сума щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Таким чином, порядок віднесення сум транспортних витрат до первісної вартості товарів може проходити такими способами:

- методом прямого розподілення транспортних витрат;
- методом розподілення транспортних витрат за середнім процентом.

Метод прямого підрахунку. Сутність прямого методу розподілу транспортних витрат відображається в самій назві — прямим розподілом транспортних витрат між одиницями придбаного товару у вартісному, або кількісному, або у ваговому співвідношенні.

Цей метод застосовується тоді, коли можливо точно визначити витрати, пов'язані із транспортуванням тих чи інших одиниць запасів у вартісному чи натуральному вираженні. Якщо товар було доставлено власними силами, то всі витрати, понесені у зв'язку з такою доставкою, мають бути відображені у складі первісної вартості придбаних товарів.

Приклад. Торговельне підприємство має на балансі власний вантажний автомобіль, який було відправлено за партією товару. Вартість товару 10000 грн (без урахування ПДВ). Транспортні витрати, пов'язані з доставкою партії товару, становили:

- вартість використаних ПММ (без урахування ПДВ) — 250 грн;
 - витрати на відрядження водія (без урахування ПДВ) — 54 грн.
- Первісна вартість придбаної партії товару складе:

$$10\ 000 \text{ грн} + 250 \text{ грн} + 54 \text{ грн} = 10\ 304 \text{ грн.}$$

У бухгалтерському обліку будуть зроблені такі записи (табл. 5.21).

Прямий розподіл транспортних витрат може призвести до значних витрат праці, особливо якщо підприємство має великі обороти надходження і вибуття товарів, дуже широкий асортимент товарів, несе постійні витрати на доставки товару. В цьому випадку оптимальним варіантом розподілу транспортних витрат є застосування методу розподілу за середнім відсотком.

Метод середнього відсотка. Застосування методу середнього відсотка не передбачає розподілу транспортних витрат безпосередньо при одержанні товарів, як це передбачено методом прямого розподілу. Протягом звітного періоду транспортні витрати накопичуються окремо на відповідних субрахунках. Розрахунок суми транспортних витрат, що підлягають списанню у складі собівартості проданих товарів, здійснюється за підсумками звітного періоду. Оскільки транспортні витрати включаються до первісної вартості товарів, придбаних за грошові кошти, то і облік таких витрат будемо здійснювати на окремому субрахунку рахунка 28 “Товари”.

**Бухгалтерське проведення при підрахунку
транспортних витрат**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	У підзвіт грошові кошти на відрядження	372	301	400
2	Видано у підзвіт водію ПММ	372	203	100
3	Отримано товар за вартістю постачальника	281	631	10000
4	Відображено витрати, пов'язані з доставкою товару:			
	1) згідно з авансовим звітом у частині витрат на відрядження	289	372	54
	2) згідно з подорожніми листами списано ПММ:			
	– видані у підзвіт	289	372	100
	– придбані водієм у дорозі відповідно до первинних документів	289	372	150
5	Повернено до каси грошові кошти, видані в підзвіт	301	372	196

У додатку до П(С)БО 9 наведений числовий приклад визначення собівартості реалізованих товарів по оцінці вибуття запасів за цінами продажу, що в основному використовують підприємства роздрібною торгівлі. У цьому додатку для обліку ТЗВ застосовується субрахунок 289 “Транспортно-заготівельні витрати”, не передбачений Планом рахунків, а націнка на реалізовані товари списується проведенням Д-т 282 “Товари в торгівлі” — К-т 285 “Торгова націнка” методом “сторно”.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” такі суми включаються до вартості товару або обліковуються окремо на субрахунок 289 “Транспортно-заготівельні витрати”.

Суть методу полягає у визначенні відсоткового співвідношення між сумою залишку транспортно-заготівельних витрат на початок місяця і сумою транспортно-заготівельних витрат, що пов'язані з придбанням товарів протягом звітного періоду, та сумою залишку запасів на початок звітного періоду і придбаними у цьому ж періоді запасами.

$$\text{Середній \% транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ)} = \frac{\text{Залишок ТЗВ на початок місяця} \times \text{Сума ТЗВ за місяця}}{\text{Вартість залишку товарів на початок місяця} + \text{Вартість товарів, що надійшли протягом місяця}}$$

$$\text{Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ)} = \text{Середній \% ТЗВ} \times \text{Вартість реалізованих товарів}$$

$$\text{ТЗВ, що відносяться до реалізованих товарів} = \frac{\text{Сальдо Д-т 289 на початок місяця} + \text{ОДт 289 за місяць}}{\text{Сальдо Д-т 282 (281) на початок місяця} + \text{ОДт 282 (281) за місяць}} \times \text{Обороти за про-веденням Д-т 902 - К-т 282 (281)}$$

Розглянемо, як розрахувати собівартість реалізованих товарів на підприємстві роздрібної торгівлі на умовному числовому прикладі.

Приклад. На підприємстві роздрібної торгівлі 01.02.04: сальдо за дебетом субрахунка 282 “Товари в торгівлі” становить 15 000 грн; сальдо за дебетом субрахунка 289 “Транспортно-заготівельні витрати” — 3000 грн; сальдо за кредитом субрахунка 285 “Торгова націнка” — 6000 грн (табл. 5.22).

Таблиця 5.22

**Операції, проведені підприємством
у лютому 2004 р.**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковані товари, отримані від поставальника	282 “Товари в торгівлі” *	631 “Розрахунки з вітчизняними поставальниками”	30000

Закінчення табл. 5.22

1	2	3	4	5
2	Включена в податковий кредит сума ПДВ	6411 “Розрахунки з податків (ПДВ)”	631 “Розрахунки з вітчизняними поставальниками”	6000
3	Відображено витрати з доставки товарів	289 “Транспортно-заготівельні витрати”	631 “Розрахунки з вітчизняними поставальниками”	7500
	Включена в податковий кредит сума ПДВ	6411 “Розрахунки за податками (ПДВ)”	631 “Розрахунки з вітчизняними поставальниками”	6000
4	Нарахована торгова націнка на придбані товари	282 “Товари в торгівлі”	285 “Торгова націнка”	13250
5	Реалізовані товари	301 “Каса в національній валюті”	702 “Дохід від реалізації товарів”	42000
6	Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	702 “Дохід від реалізації товарів”	6411 “Розрахунки за податками (ПДВ)”	7000

* Підприємство роздрібної торгівлі може не застосовувати субрахунок 281 “Товари на складі”, а відразу відбивати вартість товарів, що здобуваються, на субрахунок 282 “Товари в торгівлі”.

Порядок визначення суми реалізованої торгової націнки, ТЗВ, а також собівартості реалізованих товарів, наведений у табл. 5.23; 5.24. В рядках 1–9 відображено показники, отримані на підставі даних бухгалтерського обліку за субрахунками 282, 285, 289 і 702, а в рядках 9–11 — показники, отримані в результаті арифметичних операцій.

З метою заохочення покупців у терміновій оплаті рахунків фірма гарантує зменшення розміру платежу за умови, що повний розрахунок буде проводитися у найближчий час. Надання знижок при реалізації товарів має бути оформлене відповідним розпорядженням або наказом із зазначенням умов скидок, їх розмірів, періоду застосування, найменування товарів, до яких

**Порядок визначення суми реалізованої торгової націнки,
ТЗВ, собівартості реалізованих товарів**

№ п/п	Зміст операції	Порядок визначення показника	Сума, грн.
1	2	3	4
Сальдо субрахунків на початок місяця			
1	Залишок товарів у цінах продажу за станом на 01.02.01 (з урахуванням ТЗВ)	Д-т 282 + Д-т 289	18000
2	Залишок нерозподілених ТЗВ на 01.02.04	Д-т 289	3000
3	Сума нереалізованої торгової націнки за станом на 01.02.04	К-т 285	6000
Проведено підприємством протягом місяця			
4	Вартість придбаних протягом місяця товарів (без ПДВ)	Д-т 282 – К-т 63 (36)	30000
5	Нарахована протягом місяця торгова націнка	Оборот (за місяць) Д-т 285	13250
6	Сума ТЗВ за місяць (без ПДВ)	Оборот (за місяць) Д-т 289	7500
7	Вартість товарів (за цінами реалізації), придбаних протягом місяця	р. 4 + р. 5 + р. 6	50750
8	Виручка від реалізації товарів за місяць	Оборот (за місяць) К-т 702	42000
Визначення собівартості реалізованих товарів			
9	Загальна вартість товарів (придбаних протягом місяця із врахуванням залишку на початок місяця)	р. 1 + р. 7	68750
10	Сума реалізованої (за місяць) торгової націнки	(р. 3 + р. 5) × р. 8	11760
		р. 9	
11	Сума ТЗВ, що списується на собівартість реалізованих товарів	(р. 2 + р. 6) × р. 8	6415
		р. 9	
12	Собівартість реалізованих товарів	р. 8 – р. 10 – р. 11	23825

Таблиця 5.24

Кореспонденція рахунків при списанні торгової націнки

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Списана торгова націнка на реалізовані товари (методом “сторно”)	282 “Товари в торгівлі”	285 “Торгова націнка”	10080
2	Відображено собівартість реалізованих товарів	902 “Собівартість реалізованих товарів”	282 “Товари в торгівлі”	23825
3	Списана сума ТЗВ на собівартість реалізованих товарів	902 “Собівартість реалізованих товарів”	289 “Транспортно-заготівельні витрати”	6415
4	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791 “Результат від основної діяльності”	902 “Собівартість реалізованих товарів”	30240
5	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації товарів	702 “Дохід від реалізації товарів”	791 “Результат основної діяльності”	35000
6	Включена в податковий кредит сума ПДВ	6411 “Розрахунки по податках (ПДВ)”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	6000

Таблиця 5.25

Розрахунок собівартості реалізованих товарів та їх залишку

Показник	Од. виміру	Продажна вартість товарів	Сума торгової націнки	Початкова (купівельна) вартість товару
1	2	3	4	5
Залишок на початок місяця	грн.	13600	3600	10000
Надійшло (нараховано) протягом місяця	грн.	20000	8000	12000 (14400 – 2400)

Закінчення табл. 5.25

1	2	3	4	5
Знижка	грн.	- 1500	- 1500	
Середній процент торгової націнки	%	$\frac{31}{(3600 + 8000 - 1500) : (13600 + 20000 - 1500) \times 100}$		
Реалізовано товарів	грн.	18000	5580 (18000 × × 31 %)	12420
Залишок на кінець місяця	грн.	14100 (13600 + 20000 - -1500 - 18000)	4520 (3600 + + 8000 - -1500 - 5580)	9580 (10000 + + 12000 - - 12420)

Таблиця 5.26

**Кореспонденція рахунків обліку руху товарів
при наданні знижки**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Залишок:			
	товарів	282	—	13600
	торгової націнки		285	3600
2	Отримано товар			
	вартість товару	282	631	12000
	податковий кредит ПДВ	641	644	2400
3	Проведено розрахунок з постачальником	631	311	14400
4	Нарахована торгова націнка	282	285	8000
5	Відображено суму знижки	285	282	1500
6	Реалізовано товари	301/1	702	18000
7	Здано виручку в касу	301	301/1	18000
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	3000

1	2	3	4	5
9	Дохід від реалізації товару віднесено на фінансовий результат	702	791	15000
10	Собівартість реалізованих товарів віднесено на фінансовий результат	902	282	12420
11	Списано торгіву націнку реалізованого товару	285	282	5580
12	Залишок товарів	282		14100
	Залишок торгової націнки		285	4520

ці знижки будуть застосовуватися. У бухгалтерському обліку на суму наданої знижки покупцям відображається проведення Д-т 285 “Торгова націнка” — К-т 282 “Товари в торгівлі”.

Приклад. До свята Нового року на підприємстві роздрібної торгівлі прийнято рішення про надання передсвяткової знижки з 01.12 по 31.12 в розмірі 5 % роздрібної вартості товарів. Сальдо за рахунками Д-т 282 — 13600 грн, К-т 285 — 3600 грн. Крім того, в грудні підприємство роздрібної торгівлі придбало товар на суму 14400 грн, у тому числі ПДВ — 2400 грн, на який нарахована торгова націнка на суму 8000 грн. Протягом місяця реалізовано товар на суму 18000 грн — вартість товару становить 19500 грн, сума знижки 1500 грн. Визначимо середній процент торгових націнок і собівартість реалізованих товарів (табл. 5.25, 5.26).

У разі повернення товару покупець складає заяву про повернення товару, в якій вказуються: 1) дані про покупця, що повертає товар; 2) дані про товар; 3) сума, яка має бути повернута покупцю. Матеріально-відповідальна особа підписує акт і за допомогою операції “службова видача готівки” реєструє через РРО повернення коштів покупцеві.

Якщо повернення товару в день його придбання до моменту виконання денного звіту з обнуленням інформації та оперативної пам’яті і занесенням до фіскальної пам’яті РРО (ЕККА), необхідно скласти акт за спрощеною системою (без заяви від покупця). Акт підписує матеріально-відповідальна особа і покупець. До акта прикладається касовий чек. При цьому повернен-

ня товару відображається в Журналі використання РРО та Звіті про використання РРО.

Приклад. На початок звітної періоду на підприємстві роздрібно-ї торгівлі сальдо за рахунками склало: Д-т 282 — 120000 грн, К-т 285 — 4000 грн. За звітний період підприємство придбало товар на суму — 15600 грн (у тому числі ПДВ — 2600 грн), на придбаний товар нарахована торгова націнка в сумі 5000 грн. За звітний період реалізовано покупцям товари на суму 19800 грн. За звітний період покупцем придбаний товар вартістю 600 грн. (у тому числі ПДВ — 100 грн). Розглянемо це у табл. 5.27, 5.28.

Таблиця 5.27

Розрахунок собівартості реалізованих товарів та їх залишку

Показник	Од. виміру	Продажна вартість товарів	Сума торгової націнки	Початкова (купівельна) вартість товару
Залишок на початок місяця	грн.	12000	4000	8000
Надійшло (нараховано) протягом місяця	грн.	18000	5000	13000
Середній процент торгової націнки	%	30 $(4000 + 5000) : (12000 + 18000) \times 100$		
Реалізовано товар	грн.	19800		
Повернено товар	грн.	600		
Реалізовані товари з урахуванням повернення	грн.	19200	5760 $(19200 \times$ $\times 30 : 100$	19200
Залишок на кінець місяця	грн.	7560	3240	10800

Таблиця 5.28

**Кореспонденція рахунків обліку руху товарів
на підприємствах роздрібно́ї торгівлі**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Залишок товарів	282	—	12000
	Залишок торгової націнки	—	285	4000
2	Отримано товар			
	вартість товару	282	631	13000
	податковий кредит ПДВ	644	631	2600
	відображено податковий кредит	641	644	2600
3	Проведено розрахунок з постачальником	631	311	15600
4	Нарахована торгова націнка	282	285	5000
5	Реалізовано товари	301/1	702	19800
6	Відображено повернення коштів покупцю методом “червоне сторно”	301/1	702	– 600
7	Здано виручку в касу	301	301/1	19200
8	Відображено податкові зобов’язання з ПДВ	702	641	3200
9	Доход від реалізації товару віднесено на фінансовий результат	702	791	16000
10	Собівартість реалізованих товарів	902	282	13440
11	Списання собівартості на фінансовий результат	791	902	13440
12	Списано торгову націнку реалізованого товару	285	282	5760
13	Залишок товарів	282	—	10800
	торгової націнки	—	285	3240

5.5. Облік інших операцій в торгівлі

Облік тари. Тара багаторазового використання вважається поворотною, коли її визначено такою в договорі на поставку продукції або купівлю-продаж товару та у разі дотримання строків і умов її повернення постачальникові чи продавцеві.

За деякі види поворотної тари, що поставляється з продукцією або товаром, постачальник вимагає від покупця заставу, переважно у грошовому вираженні, яку повертає йому після отримання пустої тари. Така тара називається заставною.

Більшість підприємств, здійснюючи операції з продажу товарів у заставній тарі, користуються схемою їх відвантаження на умовах попередньої оплати. До вартості придбаної партії товару включається заставна ціна тари, а вартість тари, що повертається постачальникові, віднімається від вартості наступної партії поставлених товарів. При цьому постачальник вимагає від своїх постійних покупців, щоб кількість поверненої тари дорівнювала кількості тари під новою партією товару.

Приклад. Підприємство-постачальник. Оптове підприємство отримало передоплату від покупця в сумі 18000 грн і здійснило поставку оплаченого товару двома однаковими партіями. Товар відвантажувався у поворотній заставній тарі — по 1000 ящиків під кожною партією товару. Сума застави — 4000 грн за 1000 ящиків. Тару під другою партією товару покупець повернув із запізненням, за що сплатив штраф у розмірі 500 грн.

Бухгалтерські записи у підприємства-продавця подано в табл. 5.29.

Таблиця 5.29

Бухгалтерські записи у підприємства-продавця

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Отримано передоплату від покупця за товар	311	681	18000
2	Відображено зобов'язання з ПДВ у сумі передоплати (18000 : 6)	643	641	3000

Закінчення табл. 5.29

1	2	3	4	5
3	Отримано заставу за тару (1000 шт. ящиків) на поточний рахунок	311	685	4000
4	Суму взятої застави відображено на позабалансовому рахунку	06	—	4000
5	Відвантажено покупцю першу партію товару	361	702	9000
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у вартості відвантаженого товару (9000 : 6)	702	643	1500
7	Списано собівартість першої партії відвантаженого товару	902	281	5000
8	Відображено вартість заставної тари — ящиків, переданих покупцеві, в яких відвантажено першу партію товару*	2842	2841	4000
9	Закрито розрахунки за авансами на суму поставленої партії товару	681	361	9000
10	Відвантажено покупцеві другу партію товару	361	702	9000
11	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у вартості поставленого товару (9000 : 6)	702	643	1500
12	Відображено вартість заставної тари — ящиків, переданих покупцеві, в яких відвантажено другу партію товару	2842	2841	4000
13	Закрито розрахунки за авансами на суму поставленої партії товару	681	361	9000
14	Повернуто заставну тару з першої партії (1000 шт. ящиків)	2841	2842	4000
15	Списано собівартість другої партії відвантаженого товару	902	281	5200
16	Повернуто із запізненням заставну тару (1000 шт. ящиків), в якій було відвантажено другу партію товару	2841	2842	4000
17	Отримано штраф від покупця за прострочення повернення тари	311	715	500
18	Повернуто покупцеві суму застави	685	311	4000
19	Списано із позабалансового обліку суму повернутої застави		06	4000

Покупець даний вид тари враховує на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, субрахунок 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”. Здійснюючи податковий облік, слід пам’ятати, що при передачі поворотної (заставної) тари покупцю одночасно з товаром право власності на неї не переходить. Тому таку передачу неможливо класифікувати як продаж товарів (згідно із п.1.31 Закону про прибуток). Отже, у податковому обліку на вартість такої тари у продавця не збільшуються валові доходи, а у покупця — валові витрати. Відповідно до вимог у розділ III податкової накладної вносяться дані щодо поворотної (заставної) тари. При цьому її вартість визначається у контракті як поворотна (заставна) і не включається у базу оподаткування для ПДВ (п.4.6 Закону про ПДВ), а показується у графі 11 як загальна сума грошових коштів, що підлягають сплаті.

За умови порушення строків повернення тари, визначених Правилами № 15 і контрактом, вартість такої тари протягом строку позовної давності включається у базу оподаткування для ПДВ покупця згідно із п. 4.6 Закону про ПДВ. Права на податковий кредит у такому випадку немає (адже у податковій накладній тара є поворотною і не включається до бази оподаткування ПДВ).

Розглянемо відображення операції з отримання товару (продукції) у поворотній (заставній) тарі в бухгалтерському обліку покупця, використовуючи початкові дані попереднього прикладу.

За порушення строків повернення тари постачальник може стягати з покупця штраф (пеню) (наприклад, в процентах до вартості неповернутої тари за кожний день прострочення), що має зазначатися у договорі.

Підприємство-виробник продукції здійснює її затарювання власними силами, для чого купує тару у підприємства-виробника тари, тобто дана тара переходить у власність від продавця до покупця. Таким чином, від здійснення даної операції у виробника продукції збільшуються валові витрати та податковий кредит.

Далі тара у вигляді поворотної під продукцією постачається оптовому торговому підприємству. На цьому етапі руху тари валові доходи (витрати) і податкове зобов’язання (кредит) вже не збільшуються ні у її постачальника, ні у її одержувача. Аналогічне відбувається і під час передачі тари як поворотної від

оптовика до роздрібного торгового підприємства, коли не переходить право власності на таку тару.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що де б не перебувала поворотна тара, її вартість впливатиме на приріст (збиток) ТМЦ тільки у її власника, тобто у виробника продукції.

Розглянемо числовий приклад, який ілюструє ситуацію, описану вище (табл. 5.30, 5.31).

Таблиця 5.30

Облік тари в бухгалтерських записях

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Перераховано передоплату постачальникові за товар	371	311	18000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ у сумі передоплати	641	644	3000
3	Перераховано заставу за тару — 1000 шт. ящиків	377	311	4000
4	Оприбутковано першу партію товару	281	631	7500
5	Зараховано суму податкового кредиту за першою партією товару	644	631	1500
6	Ящики як заставну тару прийнято на відповідальне зберігання — 1000 шт.	023	—	4000
7	Закрито розрахунки за передоплатою на вартість першої партії товару	631	371	9000
8	Оприбутковано другу партію товару	281	631	7500
9	Зараховано суму податкового кредиту за другою партією	644	631	1500
10	Заставну тару прийнято на відповідальне зберігання — 1000 шт.	023	—	4000
11	Повернуто заставну тару за першою партією	—	023	4000
12	Повернуто із запізненням тару за другою партією	—	023	4000

Закінчення табл. 5.29

1	2	3	4	5
13	Нараховано ПДВ на вартість повернутої з простроченням тари (п. 4.6 Закону про ПДВ) (4000 × 20 %)	84 949	641 84	800 800
14	Перераховано постачальникові штраф за прострочення	84 948	311 84	500 500
15	Отримано від постачальника поворотну заставу	311	377	4000
16	Закрито розрахунки за передплатою	631	371	9000

Таблиця 5.31

Облік неповоротної тари в бухгалтерських записах

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано пляшки, придбані у постачальника (60000 × 0,15)	2041	631	9000
2	Відображено суму податкового кредиту у вартості пляшок (9000 × 20 %)	641	631	1800
3	Оплачено постачальникові вартість отриманих пляшок	631	311	10800
4	Оприбутковано ящики, придбані у підприємства-виробника (3000 × 4)	2041	631	12000
5	Відображено суму податкового кредиту у вартості ящиків (12000 × 20 %)	641	631	2400
6	Оплачено підприємству-виробнику вартість отриманих ящиків	631	311	14400
7	Оприбутковано готову продукцію (лимонад) на склад	26	23	100000
8	Отримано передплату від покупця за продукцію (лимонад у пляшці)	311	681	30000
9	Отримано заставу за тару — ящики	311	685	4000
10	Враховано на позабалансовому рахунку суму отриманої застави	06	—	4000

Закінчення табл. 5.31

1	2	3	4	5
11	Відображено зобов'язання з ПДВ із суми передоплати (30000 : 6)	643	641	5000
12	Відвантажено покупцеві передоплачену продукцію (лимонад у пляшках) на вартість: лимонаду	361	701	26400
	пляшок	361	702	3600
13	Зараховано зобов'язання з ПДВ, виходячи із вартості: лимонаду	701	643	4400
	пляшок	361	702	3600
14	Відображено вартість пляшки, проданої покупцеві як товар	281	2041	3000
15	Відображено вартість заставної тари — ящиків, у яких відвантажено продукцію	2042	2041	4000
16	Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	10000
17	Списано собівартість реалізованої пляшки	902	281	3000
18	Закрито розрахунки за передоплатою	681	361	30000
19	Отримано від покупця ящики	2041	2042	4000
20	Повернуто покупцеві суму застави	685	311	4000
21	Списано суму отриманої застави із позабалансового рахунка	—	06	4000

Приклад. Підприємство-виробник продукції.

Підприємство-виробник безалкогольних напоїв з метою затурування власної продукції придбало:

- скляну тару — пляшки: 60 тис. шт. за ціною 0,15 грн за 1 шт. (без ПДВ);
- пластмасову тару — ящики: 3 тис. шт. за ціною 4,0 грн за 1 шт. (без ПДВ).

Готову продукцію продано на суму 30 тис. грн (у тому числі ПДВ), при цьому за умовами поставки пляшка є неповоротною тарою, проданою за ціною придбання, а ящики — поворотною заставною. Сума застави становила 4000 грн. Собівартість реалізованої продукції становила 10000 грн.

лізованої продукції — 10 тис. грн, реалізованих пляшок — 3 тис. грн.

Облік товарів у кредит (розстрочку). Порядок обліку продажу товарів у кредит регламентується документом “Правила торгівлі в кредит”, затверджені постановою КМ України від 01.07.98 № 997 (із змінами).

Реалізація товарів у кредит здійснюється фізичним особам, які мають постійний дохід і постійно проживають у населеному пункті, де знаходиться господарський суб’єкт, що здійснює реалізацію товарів у кредит. Фізичні особи можуть придбати товар у розстрочку за місцем проживання або навчання при представленні таких документів: паспорта, довідки з місця роботи (навчання).

Передавання в розпорядження покупця товарів, що придбані в розстрочку, здійснюється при сплаті першого внеску в розмірі не менше 25 % їх вартості, а товарів ціною понад 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян — не менше 50 %. Терміни сплати решти вартості товарів встановлено в межах від 6 до 12 місяців, товарів, вартість яких перевищує 50 н. м. д. г. — від 6 до 24 місяців; при реалізації транспортних засобів — від 6 до 60 місяців.

Наданий кредит не повинен перевищувати 3-місячного заробітку (стипендії, пенсії) покупця у випадку реалізації товарів у розстрочку платежу строком на 6 місяців; 6-місячного — із розстрочкою платежу на 12 місяців; 12-місячного — із розстрочкою платежу на 24 місяці. Ці обмеження не розповсюджуються на торгівлю транспортними засобами (табл. 5.32).

При реалізації товарів у кредит їх продажна вартість повністю включається в обсяг роздрібного товарообігу за датою фактичного відпуску товарів покупцеві. Тому на всю вартість реалізованого товару в кредит роблять запис:

Д-т 30 “Каса” — на суму початкового платежу готівкою;

Д-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” — на суму представленого кредиту;

К-т 702 “Дохід від реалізації товарів” — на повну вартість товарів.

Реалізовані товари за продажними цінами списуються проведенням Д-т 902 “Собівартість реалізованих товарів” і К-т 282 “Товари в торгівлі”.

Умови надання кредиту

№ п/п	Вартість товарів, що реалізуються у розстрочку	Сума першого внеску	Термін кредиту, міс.	Сума кредиту не повинна перевищувати
1	Вартістю до 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	не менше 25 % вартості товарів	6	3-місячної заробітної плати
			12	6-місячної заробітної плати
2	Вартістю понад 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	не менше 50 % вартості товарів	6	3-місячної заробітної плати
			12	6-місячної заробітної плати
			24	12-місячної заробітної плати
3	Транспортні засоби	не менше 25 % вартості транспортного засобу	від 6 до 60	обмеження не передбачені

Відсотки, що належать до сплати, відносять до доходів майбутніх періодів:

Д-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”;

К-т 69 “Доходи майбутніх періодів”.

Відсотки за кредит розраховуються із застосуванням місячного розміру відсотків від фактичного кредиту.

Приклад. За договором купівлі-продажу товарів у розстрочку торговим підприємством реалізовано товар фізичній особі за продажною вартістю 4800 грн з розстрочкою платежу на 6 місяців під 72 % річних (6 % місячних). Початковий внесок 2400 грн.

В міру погашення наданого кредиту на суми, внесені покупцями, зменшують дебіторську заборгованість:

Д-т 30 “Каса”;

К-т 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

Одночасно проводять запис у зарахування доходів:

Д-т 69 “Доходи майбутніх періодів”;

К-т 702 “Доходи від реалізації товарів”.

Таблиця 5.33

Розрахунок відсотків і платежів за представлений кредит

Місяць	Місячна сума платежу в погашення кредиту, грн.	Фактична сума кредиту, грн.	Сума процентів за кредит у місяць	Сума платежу, грн.
1	400	2400	$2400 \times 6 : 100 = 144$	544
2	400	2000	$2000 \times 6 : 100 = 120$	520
3	400	1600	$1600 \times 6 : 100 = 96$	496
4	400	1200	$1200 \times 6 : 100 = 72$	472
5	400	800	$800 \times 6 : 100 = 48$	448
6	400	400	$400 \times 6 : 100 = 24$	424
Разом	2400	0	504	2904

Таблиця 5.34

Основні проведення, що застосовуються при реалізації товарів у розстрочку

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Відображено реалізацію товарів у кредит: сплачено у касу	30	702	2400
	представлено кредит	36	702	2400
	нараховано відсотки	36	69	504
2	Нарахована сума ПДВ ($4800 \times 20 \% : 100$)	702	641	960
3	Списано реалізований товар	902	282	4800
4	Списано суму торгової націнки методом "червоне сторно"	902	285	800
5	Оприбутковано в касу щомісячні платежі за кредит та суми за проданий товар (помісячно)	30	36	2904
6	Зараховано в доходи суми раніше нарахованих відсотків	69	702	504

5.6. Здійснення й облік переоцінки та інвентаризації товарних запасів

Важливим засобом контролю за збереженням матеріальних цінностей є проведення інвентаризації. Інвентаризація — це запис бухгалтерського обліку майна, грошових коштів підприємства, що забезпечує відповідність облікових даних до їх фактичної наявності. Інвентаризація проводиться шляхом перепису, переміщення, вимірювання, оцінки підрахунку тощо всіх залишків коштів (матеріальних і грошових) у натурі та зіставлення наявності з даними бухгалтерського обліку. Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію активів і зобов’язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

На сьогодні основним документом, що регулює порядок проведення і документальне оформлення результатів інвентаризації ТМЦ на підприємствах торгівлі, є:

1. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів та розрахунків від 11.08.99 № 69 (із змінами і доповненнями від 05.12.97 і 28.05.2000).
2. Постанова КМ України “Про затвердження порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей” від 22.01.96 № 116.

Проведення інвентаризації на підприємствах торгівлі має свої особливості. При інвентаризації ТМЦ необхідно враховувати такі положення:

- перераховувати, обміряти, підраховувати ТМЦ інвентаризаційна комісія має за порядком їх розміщення у приміщенні. При цьому не допускається перехід комісії від одного виду цінностей до іншого. Якщо ТМЦ знаходяться на зберіганні однієї матеріально-відповідальної особи, але у різних приміщеннях, їх інвентаризація проводиться послідовно за місцем зберігання;
- інвентаризаційні описи складаються окремо на ТМЦ, що знаходяться у дорозі, не оплачені в термін покупцями відвантажені товари, що знаходяться на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці);

- кількість цінностей і товарів, що знаходяться у непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів з обов'язковою перевіркою в натурі частини зазначених цінностей;
- припускається складання групових інвентаризаційних описів МШП, виданих в індивідуальне користування працівником, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб з їх підписом в описі.

Якщо ТМЦ надійшли на об'єкт і прийняті матеріально-відповідальною особою при проведенні інвентаризації, то у цьому випадку такою особою в присутності членів інвентаризаційної комісії на прибуткових документах робиться відмітка "після інвентаризації" з посиланням на дату опису, де записані ці цінності. Відпуск ТМЦ із складу при проведенні інвентаризації можливий тільки з дозволу керівника. У цьому випадку також у присутності членів інвентаризаційної комісії на видаткових документах роблять відмітки, і дані цінності заносять до окремого опису.

Якщо матеріально-відповідальна особа після проведення інвентаризації виявить помилки в інвентаризаційних описах, вона має негайно до відкриття складу, відділу, секції заявити про це комісії, що проводила інвентаризацію, яка після перевірки і підтвердження зазначених фактів виправить виявлені помилки. Після закінчення інвентаризації, але до відкриття складу, відділу, секції тощо, де вона проводилася, постійно діюча інвентаризаційна комісія за участю членів робочої інвентаризаційної комісії повинна проводити контрольні перевірки результатів інвентаризації. Предметом таких контрольних перевірок є найбільш цінні ТМЦ і такі, що користуються підвищеним попитом у споживачів.

На підставі форм первинної документації з обліку та інвентаризації формуються результати інвентаризаційної документації, що відображаються у відомості результатів інвентаризації. Виявлені при інвентаризації розходження між фактичними залишками матеріальних цінностей і даними бухгалтерського обліку регулюються відповідно до П(С)БО у такому порядку:

1. Надлишки цінностей підлягають оприбуткуванню із збільшенням доходу підприємства.
2. Втрати цінностей у межах норм природних втрат списують за розпорядженням керівника на собівартість реалізованих товарів. Норми природних втрат можуть застосовуватися тільки

ки в разі виявлення фактичних недостач і після зарахування недостачі цінностей при пересортуванні. У разі відсутності норм природних втрат витрати розглядаються як недостачі понад норми.

3. Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати втрати, належну до відшкодування суму зараховують до складу дебіторської заборгованості і включають в дохід звітного періоду. При цьому втрати і недостачі відносять на винних осіб за цінами, в яких обчислюють розмір збитку від розкрадання, недостач цінностей згідно з Порядком № 116 Законом України “Про визначення розміру збитку, нанесеного підприємству, установі, організації крадіжками (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних коштовностей і валютних цінностей”, затвердженого постановою Верховної Ради України від 06.06.95 № 218.

Для визначення природних втрат у торговельних підприємствах використовують наказ Міністерства торгівлі “Про затвердження норм природних втрат продовольчих товарів у торгівлі” та Інструкцію щодо їх застосування від 02.04.87 № 88. В цьому наказі встановлено норми на продані товари у відсотках до їх роздрібного товарообороту на відшкодування втрат, що утворюються під час зберігання товарів у підсобному приміщенні та на прилавках, а також при підготовці товарів для продажу і власне продажу внаслідок усушки, розпилення тощо. Дані норми застосовуються тільки у випадку, якщо встановлена недостача.

Недостача товарів у межах встановлених норм природних втрат списується з матеріально-відповідальної особи за цінами оприбуткування. Віднесення товарних втрат на витрати обігу проводяться за купівельними цінами. Суми збитку в межах установлених норм не відносяться до початкової вартості запасів і списуються як операційні витрати.

Для рівномірного відображення у витратах обігу нормованих витрат товарів торгівлі підприємства можуть створювати резерв на природні втрати товарів у запланованому розмірі. У бухгалтерському обліку створення резерву щомісячно відображається записом за Д-т рахунком 93 “Витрати на збут” і К-т 474 “Забезпечення інших витрат та платежів”.

Під час перебування на балансі товари оцінюються за тією ж вартістю, за якою були оприбутковані, відповідно до наказу про

облікову політику підприємства. Така оцінка може змінитися у випадку, якщо з будь-яких причин реальна вартість цих товарів зменшується (внаслідок фізичних пошкоджень або кон'юнктури ринку). Тоді відповідно до принципу найменшої оцінки (обережності в уцінці) товари будуть обліковуватися за їх реальною вартістю.

В умовах ринкової економіки для успішного ведення господарської діяльності підприємство повинно своєчасно і правильно реагувати на зміни, які відбуваються на ринку товарів. Одним із основних механізмів, за допомогою яких підприємство може вплинути на ситуацію, є формування ціни товару. У свою чергу, при формуванні ціни товару не останню роль відіграє його переоцінка.

Товари слід систематично переоцінювати з метою визначення найменшої вартості первісної або чистої вартості реалізації. Тому в дебет рахунка 902 буде відноситися облікова вартість товарів, що дорівнює первісній (купівельній) вартості (якщо товар не переоцінювався) або чистій вартості реалізації (якщо товар було уцінено).

Перелік товарів, які підлягають уцінці, такий:

- товари широкого вжитку і продукція виробничо-технічного призначення, які залежались (не мають збуту більше трьох місяців і не користуються попитом у споживачів);
- товари і продукція, які частково втратили свою первісну якість;
- надмірні товарно-матеріальні цінності (матеріали, комплектуючі вироби, інші матеріальні цінності), які більше трьох місяців не можуть бути використані для виробництва продукції, оскільки таку продукцію виготовляти недоцільно внаслідок відсутності попиту на неї як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку.

З огляду на різні причини (зниження попиту на товар, наявність у конкурентів аналогічного товару більш високої якості, використання конкурентами прогресивних форм торгівлі — використання системи знижок, безкоштовна доставка та ін.) підприємство змушене знижувати ціну на товар.

Тут можливі два варіанти: регулювання ціни за допомогою зміни суми торгової націнки і уцінка товару.

Якщо зниження ціни здійснюється в межах норм торгової націнки, сума, на яку здійснено зниження ціни в бухгалтерському обліку відноситься на зменшення торгової націнки.

Якщо ж прийняти рішення про проведення уцінки, суму уцінки, яка перевищує суму торгової націнки, необхідно відобразити в податковому обліку.

Розглянемо проведення уцінки на числовому прикладі (підприємство роздрібною торгівлі):

1) придбано товар на суму 1440 грн (100 шт. × 14,40), у тому числі ПДВ — 240 грн;

2) відображений податковий кредит — 240 грн;

3) зарахована торгова націнка — 360 грн;

4) внаслідок втрати якості товару прийнято рішення про зниження ціни товару:

- ситуація 1 — зниження в межах торгової націнки на 360 грн;
- ситуація 2 — за результатами інвентаризації здійснена уцінка товару на суму: а) переоцінка в межах торгової націнки — 360 грн; б) уцінка балансової вартості — 60 грн (табл. 5.35).

Переоцінка товарів — це зміна ціни товару або до її збільшення (дооцінка), або до її зменшення (уцінка). Дооцінка первісної вартості товарів за національними стандартами не передбаче-

Таблиця 5.35

Проведення уцінок в бухгалтерському обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано товар	28	631	1200
2	Відображено податковий кредит	641	631	240
3	Нараховано “вхідний” ПДВ, що відноситься до отриманого товару	28	285	240
4	Нараховано торгову націнку	28	285	360
Варіант 1				
5	Зменшено вартість товару на суму в межах торгової націнки	946	28	360
6	Здійснено списання суми уцінки за рахунок торгової націнки	285	946	360
Варіант 2				
7	Зменшено вартість товару на суму уцінки	946	28	420

1	2	3	4	5
8	Списано суми уцінки: – за рахунок зменшення торгової націнки	285	946	360
9	Відкориговано торгову націнку на суму ПДВ, яка відноситься до суми уцінки, що перевищує торгову націнку	641	285	10 (60; 6)

на. Якщо підприємство проводить облік товарів за продажними цінами, то збільшення продажної вартості може здійснюватися тільки за рахунок збільшення торговельної націнки.

Уцінка здійснюється згідно з Положенням № 120. Уцінці підлягають товари, які залежалися і не мають збуту більше 3-х місяців і не користуються попитом у споживачів; втратили свою первісну якість (табл. 5.36).

Сума уцінки товарів у бухгалтерському обліку списується на витрати звітного періоду згідно з П(С)БО 9 “Запасів”. На дату балансу товари мають відображатися за чистою вартістю реалізації, якщо вони зіпсовані, застаріли, будь-яким чином втратили здатність принести початково очікувану вигоду, знизилася їх ціна.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею товару шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу суми очікуваних витрат на їх реалізацію. Сума, на яку первісна вартість товарів перевищує чисту вартість та їх реалізації, списується на витрати звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації цих товарів, які раніше були уцінені і є активами на дату балансу, надалі збільшується на суму збільшення чистої вартості реалізації, але більше від суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості товарів.

Розміри уцінки товарів повинні визначатися комісією на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати їх споживчих властивостей, насиченості ринку даними товарами. Товари, які раніше було уцінено, але не реалізовано, можуть уцінюватися повторно до рівня цін можливої реалізації. Технічні складні товари, які мають виробничі паспорти, уцінюються тільки

**Кореспонденція рахунків господарських операцій
при здійсненні інвентаризації**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Відображення суми уцінки товарів, що не мають збуту більше 3-х місяців і не користуються попитом у покупців, а також товарів, що частково втратили свою початкову якість	946	281 (282)
2	Створення резерву на покриття втрат від природних втрат товарів при перевезенні та зберіганні	93	474
3	Списання виявленої при інвентаризації недостачі товарів: – за обліковими цінами – на суму торгової націнки, що відноситься на дані товари	947 285	281 (282) 947
4	Списання втрат від недостачі і псування товарів: а) в межах норм природної втрати: – якщо резерв створено – якщо резерв не створено б) понад норму природних втрат з вини матеріально відповідальної особи	474 93 375	947 947 716
5	Віднесено на рахунок матеріально відповідальних осіб суми різниці між обліковою вартістю збитку	375	716
6	Відшкодування матеріально відповідальними особами належної суми збитку	30 (31,66)	375
7	Відображення суми, що належить перерахуванню до бюджету (різниця між обліковою вартістю недостачі товарів і розрахованою сумою збитку)	716	641

за наявності паспорта. Ці товари мають бути справними і придатними до експлуатації. Ці про уцінені товари записують до опису-акта (рис. 5.1). Опис-акт складається на підприємствах

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
							До уцінки		Після уцінки	
№ п/п	Шифр товару, продукції товарно-матеріальних цінностей	Модель, фасон, марка, фабричний номер моделі технічно-складних товарів, продукції товарно-матеріальних цінностей	Назва товару продукції товарно-матеріальних цінностей	Рік, місяць придбання (випуску на виробничих підприємствах)	Кількість	Одиниця виміру	Вартість одиниці	Сума (гр. 8 × гр. 6)	Вартість одиниці	Сума (гр. 10 × гр. 6)

Рис. 5.1. Опис-акт уцінки

торгівлі: оптової — на кожному складі товарів; на підприємствах роздрібною торгівлі — у кожному відділі, секції, магазині чи іншій торговельній одиниці у двох примірниках. Після затвердження описів-актів усі уцінені товари негайно передаються для реалізації за накладною, у якій вказуються роздрібні ціни до і після уцінки. Результати уцінки відображаються у тому місяці, в якому було складено опис-акт уцінки. Сума уцінки товарів, продукції відображається у порядку, передбаченому П(С)БО 9 “Запаси”.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Назвати види торгівлі, визначити відмінність між видами.
2. У чому полягає державне регулювання торговельної діяльності?
3. В яких випадках підприємствам торгівлі потрібно придбати патент?
4. Порядок розрахунків за придбаний патент.
5. Як здійснюється ліцензування операцій з продажу окремих товарів?
6. Порядок використання реєстраторів розрахункових операцій (РРО) підприємствами торгівлі.
7. Особливості ведення бухгалтерського обліку в торгівлі.

8. Характеристика рахунків, на яких здійснюється оприбуткування товарів у торгівлі.
9. Розкрити зміст економічного поняття “витрати обігу”.
10. Види цін, що застосовуються в торгівлі, та порядок їх розрахунку.
11. Назвати основні документи, за якими здійснюється оприбуткування товарів.
12. Яким нормативним документом регулюється визначення продажної вартості, розподіл торговельної націнки та торговельно-заготівельних витрат?
13. Розкрити сутність методу списання товарів за цінами продажу.
14. Дати характеристику рахунків, на яких здійснюється облік товарів, прийнятих на комісію та відповідальне зберігання.
15. Порядок списання реалізованої торговельної націнки.
16. Як відображається в обліку повернення покупцем придбаного товару?
17. Порядок дооцінки та уцінки товарів.
18. Відображення доходів торговельного підприємства.
19. Порядок визначення фінансового результату торговельного підприємства.
20. Як нараховується та відображається в обліку податок на прибуток?

БУХГАЛТЕРСЬКА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

6.1. Основи побудови і складання фінансової звітності

Мета та склад фінансової звітності

Загальні вимоги до фінансової звітності визначені П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87. Дане положення встановлює:

- мету фінансових звітів;
- їх склад;
- звітний період;
- якісні характеристики та принципи, якими керуються при складанні звітності;
- вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності.

Метою фінансової звітності є забезпечення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, які покладаються на неї, як на основне джерело фінансової інформації під час прийняття економічних рішень (табл. 6.1,6.2).

Складові фінансової звітності:

- баланс;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- примітки до фінансової звітності.

Підприємство заносить інформацію до тієї чи іншої статті фінансової звітності, якщо:

- існує ймовірність збільшення чи зменшення майбутніх економічних вигод, пов’язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Таблиця 6.1

**Інформаційні потреби основних користувачів
фінансової звітності**

Хто	Для чого використовує
Інвестори	придбання, продаж та володіння цінними паперами; участь у капіталі; оцінка якості управління; визначення сум дивідендів, що розподіляються
Керівництво підприємства	регулювання діяльністю підприємства
Банки, постачальники	забезпечення зобов'язань підприємства
Кредитори, замовники	оцінка здатності підприємства виконувати свої зобов'язання
Працівники	оцінка здатності підприємства виконувати свої зобов'язання, а також виконання зобов'язань перед працівниками
Органи державного управління	формування макроекономічних показників

Таблиця 6.2

Призначення основних компонентів фінансової звітності

Компонент	Зміст	Використання інших частин
1	2	3
Баланс	наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством на дату балансу	оцінка сукупності ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності: <ul style="list-style-type: none"> • прогнозування потреб у позиках; • оцінка та прогноз змін в економічних ресурсах
Звіт про фінансові результати	доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	оцінка та прогноз: <ul style="list-style-type: none"> • прибутковості діяльності підприємства; • структури доходів і витрат
Звіт про власний капітал	зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	оцінка та прогноз змін у власному капіталі

1	2	3
Звіт про рух грошових коштів	генерування використаних грошових коштів у звітний період	оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємств
Примітки	додатковий аналіз статей звітності, необхідних для забезпечення їх зрозумілості	оцінка та прогноз: <ul style="list-style-type: none"> • діяльності підрозділів; • облікової політики; • ризиків чи непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання

Якісні характеристики фінансової звітності

Фінансова звітність повинна надати дохідливу, доречну, достовірну та зіставну інформацію щодо фінансового стану, результатів діяльності підприємства, руху його грошових коштів, змін у складі власного капіталу.

Дохідність. Щоб фінансова звітність була зрозумілою, П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” вимагає наявність у ній даних про:

- 1) підприємство;
- 2) дату звітності та звітний період;
- 3) валюту звітності та одиницю її виміру;
- 4) відповідні показники за звітний період;
- 5) облікову політику та її зміни;
- 6) аналітичну інформацію щодо статей фінансових звітів;
- 7) консолідацію фінансових звітів;
- 8) припинення окремих видів діяльності;
- 9) обмеження щодо володіння активами;
- 10) участь у спільній діяльності;
- 11) виявлення помилок та пов'язані з ним коригування;
- 12) переоцінку статей фінансової звітності;
- 13) іншу інформацію, розкриття якої передбачено П(С)БО.

Якісними характеристиками фінансової звітності є:

Доречність інформації характеризується її впливом на прийняття рішень користувачами. Фінансова звітність повинна бути підготовлена у відповідні строки, адже її використовують для оцінки результатів звітного періоду і для прогнозування майбут-

ніх фінансових результатів, спроможності підприємства вчасно виконати свої зобов'язання.

Фінансова звітність подається у встановлені терміни і в разі затримки вона втрачає свою доречність.

Достовірність досягається за відсутністю суттєвих помилок та необ'єктивних (упереджених) суджень. Ступінь достовірності оцінюється аудиторами.

Зіставність — порівняння звітних періодів, різних підприємств.

Під час складання фінансової звітності необхідно збалансувати принципи таким чином, щоб досягти якісних характеристик фінансової звітності.

Строки і порядок подання фінансової звітності визначено у “Порядку подання фінансової звітності”, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419.

Дія цього Порядку поширюється на всіх об'єктів господарювання незалежно від організаційно-правових форм і форми власності. Квартальна фінансова звітність (крім зведеної і консолідованої) подається не пізніше ніж на 25-й день після закінчення звітного кварталу, а річна — не пізніше 20.02 наступного за звітним роком. У Порядку визначено перелік організаційно-правових форм і видів діяльності підприємств та організацій, які зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним роком оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань. До таких підприємств відносять:

ВАТ, дочірні товариства, банки, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди і компанії, кредитні спілки, страхові компанії тощо.

Відповідно до п. 12 Порядку перед складанням річної фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань.

Весь цикл бухгалтерського обліку від здійснення операцій до складання фінансової звітності може бути поділений на етапи:

- 1) відображення всіх операцій у первинних документах;
- 2) аналіз операцій, її визнання та оцінка відповідно до вимог П(С)БО, а також відображення у певних реєстрах бухгалтерського обліку;

- 3) внесення записів за результатами інвентаризації щодо активів та зобов'язань до реєстрів;
- 4) перенесення даних у головну книгу;
- 5) закриття рахунків доходів і витрат;
- 6) складання оборотно-сальдового балансу;
- 7) складання фінансової звітності.

Елементи фінансової звітності

У П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність визначена як бухгалтерська звітність, що відображає фінансовий стан підприємства і результати його діяльності за звітний період.

Елементами фінансової звітності є:

1. Виручка — надходження чистих активів або погашення зобов'язань підприємства шляхом реалізації товарів або послуг, що становлять основні операції підприємства.

2. Витрати — відтік або використання активів чи виникнення зобов'язань у зв'язку з доставкою товарів чи послуг.

3. Прибутки — збільшення чистих активів від випадкових і неосновних операцій та інших видів діяльності, за винятком доходів від інвестицій з власників.

4. Збитки — зменшення чистих активів від випадкових або побічних операцій та інших подій, за винятком видатків або розподілень власникам.

5. Активи — можливі майбутні економічні вигоди, отримані підприємством внаслідок минулих операцій.

6. Зобов'язання — можливі майбутні втрати економічних вигод внаслідок минулих операцій, включаючи передачу активів або послуг.

7. Капітал власників — остаточні проценти власників після сплати всіх боргів (невипущені акції + нерозподілені прибутки).

Також має місце в обліку консолідована звітність (одній компанії належить контрольний пакет акцій іншої компанії та їх фінансові звіти зводяться воедино). Процес зведення фінансових звітів називають консолідацією.

6.2. Бухгалтерський баланс

Призначення балансу та його структура

Баланс — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Він складається з активу та пасиву, має розділи.

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

Як і будь-яка форма фінансової звітності, Баланс включає заголовок, де вказуються:

- назва підприємства;
- організаційно-правова форма підприємства;
- місцезнаходження;
- назва звіту;
- дата, на яку складається звіт;
- валюта, в якій складено звіт та рівень її тотожності.

Для вивчення фінансового стану підприємства необхідна інформація про економічні ресурси, що ним контролюються, про його фінансову структуру, ліквідність, платоспроможність, а також здатність адаптування при зміні середовища.

Інформація про економічні ресурси є корисною для визначення спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти у майбутньому. Інформація про структуру капіталу корисна при прогнозуванні майбутніх потреб у позиках; при визначенні майбутніх прибутків і потоків грошових коштів серед власників підприємства та ймовірності залучення фінансів у майбутньому.

Інформація про ліквідність і платоспроможність є корисною для прогнозування підприємством виконувати свої фінансові зобов'язання. Ліквідність свідчить про наявність грошових коштів у найближчому майбутньому після виконання фінансових зобов'язань даного періоду, а наявність коштів для своєчасного виконання фінансових зобов'язань свідчить про платоспроможність.

Перед складанням Балансу необхідно звірити дані на аналітичних рахунках з даними на відповідних синтетичних рахунках — звіряються початкові та кінцеві сальдо і обороти за звітний період.

З метою зіставлення фінансових звітів різних періодів у Балансі наводиться інформація на початок та на кінець звітного періоду. Дані на початок періоду переносяться в Баланс з попереднього річного звіту, а дані за кінець звітного періоду — переносять в Баланс з Головної книги, в якій містяться дані поточного періоду.

Статті Балансу згруповані в розділі — три в Активі Балансу та п'ять у Пасиві Балансу (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Структура Балансу

Актив	Пасив
I. Необоротні активи	I. Власний капітал
II. Оборотні активи	II. Забезпечення наступних витрат і платежів
III. Витрати майбутніх періодів	
	III. Довгострокові зобов'язання
	IV. Поточні зобов'язання
	V. Доходи майбутніх періодів
БАЛАНС	БАЛАНС

Особливістю Балансу є рівність підсумкових сум Активу та Пасиву, тобто підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань і власного капіталу.

Актив Балансу.

Визначення, оцінка та класифікація активів

Актив Балансу — активи, тобто ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких призведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

Вони мають три форми свого прояву: право володіння, право користування і право розпорядження (останнє не розповсюджується на орендовані основні засоби).

Визначення активів містить поняття:

- виникнення у результаті минулих подій — тобто господарська операція, що забезпечує контроль, вже відбулась (придбання,

виробництво, безоплатне одержання). Але слід зазначити, що надмірно придбані запаси не визнаються активами;

- здійснення контролю підприємством впливає з права управління ресурсами та контролювання майбутньої вигоди, що очікують при використанні ресурсів;
- майбутня економічна вигода — це потенціал, що сприяє надходженню, прямо чи непрямо, грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство. Цей потенціал може існувати у формі запасів готової продукції та незавершеного виробництва.

Особливості оцінки в Балансі необоротних активів

Перший розділ активу Балансу називається “Необоротні активи”. Він включає в себе:

	код	рахунок
нематеріальні активи, що складаються:		
із залишкової вартості	010	
із первісної вартості	011	12
Знос (амортизація)	012	133
незавершене будівництво	020	
основні засоби, що складаються:		
із залишкової вартості	030	
із первісної вартості	031	10,11
Знос (амортизація)	032	131, 132
довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються з метою участі:		
в капіталі інших підприємств	040	141
інші фінансові інвестиції	045	141, 142
довгострокова дебіторська заборгованість	050	16
відстрочені податкові активи	060	17
інші необоротні активи	070	18
усього за розділом	1	080

Нематеріальні активи — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, і може бути відокремлений від підприємства та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (чи операційного циклу, що станов-

лять понад один рік) для виробництва торгівлі в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведуть за групами:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, майном);
- право користування на об'єкти промислової власності (винаходи, ноу-хау, сорт рослин);
- право на знаки для товарів і послуг (торговельні знаки, марки);
- авторські права;
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи (право використання економічних привілеїв).

Нематеріальні активи відображаються в Балансі, якщо існує ймовірність отримати у майбутньому економічну вигоду від його використання й оцінка достовірно визначена.

Не визнаються активами:

- витрати на дослідження;
- організаційні витрати (реєстр підприємства, емісія цінних паперів);
- витрати на перебазування чи реорганізацію підприємства;
- витрати на підготовку кадрів;
- витрати на рекламу.

Ці витрати відображають у складі витрат періоду, де вони мали місце.

Оцінка нематеріальних активів.

1. Первісна оцінка нематеріальних активів здійснюється за собівартістю їх придбання чи створення (ціна, за якою придбано з урахуванням знижок, мита, податків, що не відшкодовуються, інші витрати понесені із доведенням нематеріальних активів до стану, в якому вони використовуються).

Якщо був обмін НА, то оцінюємо за справедливою вартістю отриманого активу з урахуванням доплат під час обмінної операції.

2. Справедлива вартість нематеріальних активів — це сума, за якою актив може бути обмінаний чи отриманий в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами.

Якщо безоплатно отримано нематеріальні активи, то його вартість дорівнює ринковій вартості на дату прийняття на Баланс.

Якщо нематеріальний актив створено на підприємстві, то вартість складається з усіх витрат на виробництво та доведення до стану, придатного для використання.

3. Наступна оцінка балансової вартості нематеріальних активів може відрізнятись від його собівартості, якщо були здійснені додаткові витрати, в результаті яких очікується збільшення приросту майбутніх економічних вигод на підприємство.

Амортизація нематеріальних активів здійснюється на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу, який згідно із законодавством не повинен перевищувати 10 років, а згідно з П(С)БО № 8 “Нематеріальні активи” дорівнюють 20 років.

Метод амортизації прямолінійного списання.

Ліквідаційна вартість нематеріальних активів дорівнює 0.

Термін корисного використання нематеріальних активів залежить:

- від очікуваного терміну використання активу підприємства;
- від НТП та зміни ринку товарів, послуг, що виробляються з допомогою цього активу;
- від юридичних обмежень на його використання.

Термін може переглядатись у кінці звітнього року, що відображається як зміна облікової політики підприємства. Згідно із законодавством, на нематеріальні активи, вартість яких не зменшується в процесі використання, амортизація не нараховується. До таких нематеріальних активів відносять гудвіл, ноу-хау, торговельний знак. Згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” не існує жодних обмежень відносно амортизації нематеріальних активів, отже їх можна амортизувати протягом терміну, коли вони визнаються як активи у Балансі.

Якщо нематеріальний актив вибуває, то його вартість виключається з Балансу, фінансові результати визначаються як різниця між сумою чистих надходжень від продажу НА та його балансовою вартістю і відображається у звіті про фінансовий результат.

Розкриття інформації про нематеріальні активи у примітках до Балансу:

- вартість нематеріальних активів (первісна чи переоцінена);
- методи амортизації, термін використання;
- наявність руху у звітному році;

- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів і сума Зносу (амортизація) на початок звітного року;
 - сума Зносу (амортизація) у первісної (переоціненої) вартості та Знос (амортизація), результат переоцінки;
 - сума нарахованої амортизації;
 - сума втрат від зменшення корисності, відображена у звіті про фінансовий результат у звітному періоді;
 - інші зміни вартості;
 - первісна (переоцінена) вартість і сума Зносу (амортизація) на кінець звітного періоду.
- У примітках до фінансової звітності наводять таку інформацію:
- вартість нематеріальних активів, щодо яких існують обмеження права власності;
 - вартість нематеріальних активів, переданих у заставу;
 - сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;
 - сума витрат на дослідження та розробки, включені до складу витрат звітного періоду;
 - первісна вартість, залишкова вартість, методи оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Незавершене будівництво

У цій статті показують суми інвестицій, вкладених у незавершене будівництво, що здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва.

Балансова вартість незавершеного будівництва дорівнює сумі фактично здійснених витрат, пов'язаних з будівництвом об'єкта основних засобів.

Не визнаються як активи та не включаються до складу балансової вартості незавершеного будівництва: наднормативні витрати, витрати на реалізацію, інші витрати, не пов'язані з веденням будівельних робіт. Вони визнаються у складі інших витрат у звіті про фінансові результати.

Основні засоби.

Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” матеріальні активи, які:

- утримуються підприємством для використання у виробництві або постачанні товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- будуть використовуватись, як очікується, більше одного періоду.

Об'єкт основного засобу визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство буде отримувати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням активу, та його оцінка може бути достовірно визначена.

Об'єкт основного засобу не є активом, якщо він знаходиться в оперативному або довірчому управлінні. Однакові за технічним характером, призначенням і способом використання об'єкти основних засобів можуть бути згруповані в класи.

Класифікація основних засобів:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення землі;
- будинки та споруди;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар;
- робоча і продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

Також до статті Балансу “Основні засоби”, крім зазначених, відносять “Інші необоротні активи” (рах. 11):

- бібліотечні фонди;
- необоротні матеріальні активи;
- тимчасові споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- предмети прокату;
- інші необоротні нематеріальні активи.

Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” компонентами собівартості основних засобів є:

- суми, оплачені постачальникам активів, підрядчикам за виконані роботи, без податків, що відшкодовуються;
- мито, інші податки, що не відшкодовуються;
- страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, наладку основних засобів;
- інші витрати на доведення об'єкта основних засобів до робочого стану.

Собівартість активу, створеного власними силами, визначається як сума прямих і накладних витрат, пов'язаних із ство-

ренням активу. У цьому випадку собівартість будівництва не повинна перевищувати ринкової вартості аналогічного об'єкта.

Якщо для придбання основного засобу було взято кредит у банку, то витрати на сплату відсотків по ньому будуть віднесені до витрат обігу періоду, коли вони сплачуються.

Відсотки з позики включаються до собівартості активу лише у випадку, коли він є кваліфікованим.

Кваліфікований актив — актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду часу для підготовки його до використання за призначенням чи реалізації. Наприклад: будівлі, споруди, літаки, кораблі, що будують на спецзамовлення.

Основні засоби можуть бути отримані шляхом обміну на подібні чи неподібні активи.

Подібні активи — це активи, які мають однакове функціональне призначення та подібну справедливу вартість.

Подібна справедлива вартість не повинна відрізнятися більш як на 10 % від справедливої вартості іншого активу, що бере участь в обмінній операції.

Якщо при обміні активами первісна оцінка балансової вартості одержаного активу дорівнює балансовій вартості переданого активу, то фінансовий результат у такій операції не визначається. Якщо при обміні беруть участь гроші, то це значить, що одиниці, якими обмінюються, не є подібними і мають різну справедливу вартість.

Якщо обмінюються неподібними активами, то первісна оцінка отриманого активу дорівнює справедливій вартості переданого активу плюс грошова компенсація. У цій операції буде фінансовий результат. Наприклад: підприємство "А" має АЗС у м. Ірпені, балансова вартість 2,5 млн грн, собівартість — 2,7 млн грн. Підприємство "В" має АЗС у м. Бородянці, балансова вартість 2,0 млн грн, справедлива вартість — 2,2 млн грн. Підприємство "В" сплатило підприємству "А" 0,5 млн грн готівкою. У цій операції обмін йде неподібними активами, бо вони мають різну справедливу вартість. Так, підприємство "А" у своєму балансі відобразить отриману АЗС м. Бородянка за собівартістю, що дорівнює 2,2 млн грн + кошти доплати 0,5 млн грн, а також визнає прибуток від іншої діяльності, який дорівнює 0,2 млн грн. Підприємство у своєму балансі покаже отриману АЗС м. Ірпінь

за собівартістю, яка дорівнює 2,7 млн грн, що у свою чергу, дорівнює АЗС м. Бородянка (2,2 млн грн) + грошові доплати (0,5 млн грн) і збільшення балансової вартості основних засобів у балансі на 0,7 млн грн, а прибуток від іншої діяльності підприємства складе 0,2 млн грн (2,7 – 2,0 – 0,5). Отже, фінансовий результат буде у обох підприємств.

Наступні витрати — витрати, пов'язані з проведенням різних видів ремонтів, модернізацією та іншими заходами щодо обслуговування основних засобів.

Якщо такі витрати з основних засобів приведуть у майбутньому до збільшення економічних вигод, то витрати включаються у балансову вартість активу.

У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством. Це споживання зменшує балансову вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації.

Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” амортизація — систематичний розподіл амортизованої вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання.

Сума, що амортизується, — собівартість активу або інша сума заміною собівартість у фінансовій звітності мінус його ліквідаційна вартість.

Ліквідаційна вартість — сума, яку передбачає підприємство одержати в кінці строку корисної експлуатації активу мінус витрати з його вибуття.

Строк корисної експлуатації — період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати актив.

Кількість одиниць продукції, яку підприємство очікує отримати від використання активу. Цей термін підприємство визначає самостійно, враховуючи очікуване використання, моральний Знос (амортизація), правові та аналогічні обмеження щодо використання активу.

У П(С)БО 7 “Основні засоби” перелічено такі основні методи амортизації:

- прямолінійний;
- метод зменшення залишкової вартості;
- прискорений;
- кумулятивний;
- виробничий.

1. Прямолінійний метод використовують, коли знають період часу використання об'єкта.

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Амортизаційна вартість}}{\text{Строк корисної експлуатації}};$$

$$\text{Місячна сума амортизації} = \frac{\text{Річна сума амортизації}}{12}.$$

2. Зменшення залишкової вартості, де річна сума амортизації дорівнює залишковій вартості об'єкта на початок звітного року річна сума амортизації.

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{Залишкова вартість об'єкта} \times \text{Річну суму амортизації},$$

де

$$\text{Річна норма амортизації} = \sqrt[k\text{-сть років}]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{1 - \text{первинна вартість}}} \times 100 \%$$

$$\text{Місячна сума амортизації} = \frac{\text{Річна сума амортизації}}{12}.$$

3. Прискорення зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної періоду й річної норми амортизації.

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{Залишкова вартість об'єкта} \times \text{Річну суму амортизації};$$

$$\text{Річна норма амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість}}{\text{Строк корисної експлуатації} \times 2};$$

$$\text{Місячна сума амортизації} = \frac{\text{Річна сума амортизації}}{12}.$$

4. Кумулятивний метод:

Річна сума амортизації = Амортизаційна вартість ×
× Кумулятивний коефіцієнт;

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Кількість років, що залишилась до кінця строку експлуатації}}{\text{Сума років корисного використання об'єкта}};$$

$$\text{Місячна сума амортизації} = \frac{\text{Річна сума амортизації}}{12}.$$

5. Виробнича амортизація визначається як добуток фактичного місячного обсягу й виробничої ставки амортизації.

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Амортизаційна вартість}}{\text{Загальний обсяг продукції, який підприємство передбачає виробити, використовуючи об'єкт}}.$$

Методи амортизації мають своє відображення в обліковій політиці підприємства і періодично переглядаються. Переоцінивши балансову вартість активу, відповідно змінити суму Зносу (амортизація), що визначається за формулою:

$$\frac{\text{Відновлювальна вартість (справедлива вартість)} \times \text{Знос (амортизація) до переоцінки}}{\text{Первісна (історична) вартість}}.$$

Наприклад: історична вартість — 100 грн, справедлива вартість — 120 грн, Знос (амортизація) — 30 грн, та

$$\text{Знос (амортизація)} = 120 : 100 \times 30 = 36;$$

$$\text{балансова вартість} = 120 - 36 = 84;$$

$$\text{сума дооцінки} = 84 - (100 - 30) = 14.$$

У разі суттєвої відмінності балансової вартості від собівартості підприємство може здійснювати переоцінку активу. У цьому випадку слід переоцінювати балансову вартість кожного об'єкта того класу основних засобів, до якого він відноситься, при цьо-

му: Д-т 10, 11 – К-т 42 “Додатковий капітал”, субрахунок 3 “Дооцінка активів”.

Якщо перед дооцінкою була уцінка основного засобу, то таке збільшення визнається прибутком, якщо балансова вартість активу зменшилась у результаті переоцінки, то зменшення визнається витратами.

Склад, оцінка та відображення у Балансі оборотних активів.

Це другий розділ Балансу, який має вигляд:

Запаси		
виробничі запаси	100	20
тварини на вирощуванні і відгодівлі	110	21
незавершене виробництво	120	23
готова продукція	130	26, 27
товари	140	28
Векселі одержані	150	34
Дебіторська заборгованість за товари, послуги, роботи:		
чиста реалізаційна вартість	160	
первісна вартість	161	37, 36
резерв сумнівних боргів	162	39
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
з бюджетом	170	64
за виданими авансами	180	
з нарахованих доходів	190	
із внутрішніх розрахунків	200	682–683
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	
Поточні фінансові інвестиції	220	35
Грошові кошти та їх еквіваленти		
в національній валюті	230	30, 31, 33
в іноземній валюті	240	312, 332
Інші оборотні активи	250	
Усього по розділу	2	260

Серед основних засобів, які використовує підприємство, можуть бути власні й орендовані. Відображення в Балансі орендо-

ваних основних засобів як в орендаря, так і в орендодавця залежить від виду оренди.

У разі фінансової оренди орендований актив відображається в Балансі орендаря як актив і зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна на початок строку оренди або за теперішньою вартістю загальної суми мінімальних орендних платежів, якщо вона менша за його справедливу вартість. До орендованого активу застосовуються ті ж самі методи амортизації, що і до подібних власних основних засобів.

Мінімальні орендні платежі — це платежі орендаря, які виплачують протягом оренди.

Непередбачена орендна плата — нефіксована частина орендної плати, що базується на будь-якому іншому факторі (індекс цін, планова ставка %).

У примітках до балансу розкривають інформацію про основні засоби:

- оцінки, які застосовують для визначення балансової вартості кожного класу основних засобів;
- застосування методів амортизації;
- застосування терміну корисної експлуатації та норми амортизації;
- валову балансову вартість та суму накопиченого Зносу (амортизація) на початок і кінець звітного періоду;
- узгодження балансової вартості з відображенням руху основних засобів;

Якщо була переоцінка, то розкривають:

- базу, застосовану для переоцінки;
- залучення незалежного оцінювача;
- дати чинності переоцінки;
- заміни дооцінки протягом звітного періоду.

Довгострокові фінансові інвестиції

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора.

Довгострокові фінансові інвестиції — це інвестиції, які не можуть бути класифіковані як поточні.

Собівартість довгострокових фінансових інвестицій (ДФІ) включає ціну придбання, комісійні винагороди, гонорари, мито, податки, що не відшкодовуються, банківські збори тощо.

Оцінка фінансових інвестицій на дату Балансу відображається за справедливою вартістю, сума збільшення чи зменшення фінансових інвестицій відображається у складі інших фінансових доходів чи витрат відповідно. Якщо не можна оцінити ДФІ за справедливою вартістю, то на дату Балансу її показують за собівартістю. Фінансові інвестиції, які підприємство утримує до їх погашення, показують в балансі за амортизаційною собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю і вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт, премія при придбанні) амортизується інвестором протягом часу від придбання до погашення за методом ефективної ставки %.

Наприклад: 03.01.2000 р. підприємство придбало облігації номіналом 50000 грн, за 46800 грн, дисконт становить 3200 грн. Фіксована ставка % за облігаціями — 9 % річних. Дата погашення — 5 років. Виплата відсотків проводиться в кінці року.

$$\text{Ефективна ставка \%} = \frac{(50000 \times 9\%) + (3200 : 5)}{(46800 + 50000) : 2} = 10,6\%$$

Розрахуємо амортизацію дисконту за інвестиціями в облігаціях (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Розрахунок амортизації дисконту

Дата	Номінальна сума %, грн.	Сума % по ефективній ставці, грн.	Сума амортизації дисконту, грн.	Амортизаційна собівартість інвестицій, грн.
03.01.2000	—	—	—	46800
31.12.2000	4500	5300	800	47600
31.12.01	4500			48400
31.12.02	4500			49200
31.12.03	4500			50000
31.12.04	4500			50000

Облік фінансових інвестицій в асоційовані і ДП відображаються згідно з п. 8, 9 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, якщо:

а) фінансові інвестиції придбані і утримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати придбання;

б) асоціація або ДП ведуть діяльність на умовах, які обмежують її здатність передавати засоби інвестору більш ніж 12 місяців, фінансові інвестиції обліковують за методом обліку участі в капіталі на останній день місяця.

Облік фінансових інвестицій проведення спільної діяльності:

Кожен учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових реєстрах і у фінансовій звітності:

- активи, задіяні в спільній діяльності, які він контролює, чи свою долю у спільноконтрольованих активах;
- зобов’язання, які він узяв для проведення цієї діяльності;
- свою частку в будь-яких зобов’язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- доходи чи витрати, накопичені в процесі спільної діяльності.

Довгострокова дебіторська заборгованість (ДДЗ) відображається в балансі, якщо вона буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

ДДЗ визнається, якщо є ймовірність одержання підприємством економічних вигод і може бути достовірно оцінена.

Відстрочені податкові активи відображаються як сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки. Це буває тоді, коли податок на прибуток, визначений згідно з обліковою політикою підприємства, менший за податок на прибуток, визначений за чинним законодавством. Це виникає:

- через відмінності у визначені витрат періоду та валових витрат;
 - через відмінності у визначені облікового доходу та валового доходу;
 - через різні підходи до відображення суми переоцінки активів.
- Наприклад, виникнення різниць (табл. 6.5).

**Визначення типу різниці між податковим
і фінансовим обліком**

Стаття	Фінансовий облік	Податковий облік	Тип різниць
Витрати на ПММ для легкових автомобілів	входять до складу операційних витрат (+)	не включаються до валових витрат (-)	постійна
Витрати на благодійні чи соціальні потреби	входять до складу операційних витрат (+)	частково включаються	постійна
Витрати майбутніх періодів	поступово визнаються у складі витрат періоду	включаються повністю у валові витрати	тимчасова
Сума амортизації необоротних активів	самостійно визнаються по обліковій політиці	згідно із Законом про оподаткування прибутку підприємств	тимчасова
Аванси одержані	у балансі як зобов'язання	входять до валових доходів	тимчасова
Аванси надані	у балансі як дебіторська заборгованість	входять до валових витрат	тимчасова
Доходи майбутніх періодів	у балансі як зобов'язання і поступово визнаються доходом	валові доходи	тимчасова

Пасив балансу і його загальна характеристика

У першому розділі Пасиву міститься інформація про власний капітал підприємства: статутний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток тощо.

У другому розділі Пасиву відображається вартість сформованих резервів на забезпечення наступних витрат і платежів, а саме: на виплату відпусток, додаткових пенсій, гарантійних зобов'язань тощо, а також отримані цільові фінансування та інші фінансові надходження.

У третьому розділі Пасиву наводяться дані про довгострокові зобов'язання — зобов'язання, які не будуть погашені протягом

операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. До них належать: довгострокові кредити банків, отримані позикові кошти, заборгованість за виданими довгостроковими векселями та випущеними облігаціями тощо.

У четвертому розділі Пасиву відображається інформація про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або протягом 12 місяців з дати балансу. До поточних зобов'язань належать короткострокові кредити банків і позики, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість з постачальниками та за іншими розрахунками тощо.

У п'ятому розділі Пасиву відображаються доходи майбутніх періодів — доходи, які отримані протягом поточного або попередніх звітних та будуть визнані в майбутніх звітних періодах.

Стаття “Відстрочені податкові активи”. Податок на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету, визначається, як і раніше, в податковому обліку після складання декларації про прибуток підприємства. Результат фінансової діяльності, визначений згідно із цим бухгалтерським обліком, найчастіше відрізняється від результату, розрахованого за податковим обліком за той же звітний період.

Виникають так звані різниці, які поділяються на постійні і тимчасові.

Постійні різниці виникають тоді, коли понесені підприємством затрати включаються у бухгалтерському обліку до витрат діяльності, але ніколи не можуть бути включені до валових витрат у податковому обліку.

Наочним прикладом постійних різниць служать такі затрати на утримання легкового автомобіля, як вартість паливно-мастильних матеріалів (ПММ), парковки і стоянки: у бухгалтерському обліку вони включаються до складу операційних витрат, у податковому ж ці затрати не можуть бути віднесені до складу валових витрат звітного періоду підприємства.

Тимчасові різниці виникають тоді, коли понесені підприємством затрати включаються у повному обсязі у бухгалтерському обліку — до витрат діяльності, у податковому — до валових витрат звітного періоду, але тільки таке “включення” може не збігатися за часом.

Наприклад, підприємство отримало аванс під майбутні поставки продукції. У податковому обліку вся сума отриманого авансу повинна бути включена до валового доходу звітного періоду. У бухгалтерському ж обліку дохід буде визнаватися у міру виконання зобов'язань.

Згідно з п. 19 П(С)БО 2 “Баланс” у статті “Відстрочені податкові активи” (ряд. 060) відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базою оцінки.

Відстрочений податковий актив виникає тоді, коли сума податку на прибуток, визначена за даними бухгалтерського обліку, менша від суми податку на прибуток, визначеної в податковому обліку:

$$\begin{array}{r} \text{Відстрочений} \\ \text{податковий} \\ \text{актив} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Сума податку} \\ \text{на прибуток} \\ \text{за податковою} \\ \text{декларацією} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Сума податку} \\ \text{на прибуток за} \\ \text{бухгалтерським} \\ \text{обліком} \end{array}$$

Для обліку відстроченого податкового активу Планом рахунків передбачений однойменний рахунок 17 “Відстрочені податкові активи”.

Розглянемо умовний числовий приклад, який показує “механізм регулювання” тимчасових різниць, що виникають. Для полегшення завдання припустимо, що постійні різниці відсутні.

Приклад 1

Сума прибутку за податковою декларацією за 2001 р. склала 7000 грн. Сума прибутку за бухгалтерським обліком від звичайної діяльності (ряд. 170 Звіту про фінансові результати) за 2001 р. — 2500 грн. Ставка податку на прибуток — 30 %.

Здійснимо відповідні розрахунки.

Сума податку на прибуток за декларацією: $7000 \text{ грн} \times 30 \% = 2100 \text{ грн}$.

Сума податку на прибуток за формою № 2 (ряд. 180):

$2500 \text{ грн} \times 30 \% = 750 \text{ грн}$.

Відстрочений податковий актив дорівнює: $2100 \text{ грн} - 750 \text{ грн} = 1350 \text{ грн}$.

Здійснені операції в обліку будуть відображені таким чином (табл. 6.6).

**Кореспонденція рахунків при нарахуванні
відстроченого податкового активу**

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Нарахована сума податку на прибуток за податковою декларацією	—	—	2100
2	Нарахована сума податку на прибуток у бухгалтерському обліку	98	641	750
3	Відображена сума відстроченого податкового активу	17	641	1350

Примітка. Сума, що підлягає сплаті до бюджету (Д-т 641 – К-т 311), відображена за К-т 641 — 2100 грн.

Стаття “Відстрочені податкові зобов’язання”. Згідно з п. 48 П(С)БО 2 “Баланс” у зазначеній статті показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах у результаті тимчасової різниці між обліковою і податковою базою оцінки.

Відстрочені податкові зобов’язання виникають тоді, коли сума податку на прибуток, визначена за даними бухгалтерського обліку, більша ніж сума податку на прибуток, визначена в декларації про прибуток підприємства.

Запишемо це у вигляді рівняння:

$$\begin{array}{r} \text{Відстрочені} \\ \text{податкові} \\ \text{зобов’язання} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Сума податку} \\ \text{на прибуток за} \\ \text{бухгалтерським} \\ \text{обліком} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Сума податку} \\ \text{на прибуток} \\ \text{за податковою} \\ \text{декларацією} \end{array}$$

Для обліку відстроченого податкового зобов’язання Планом рахунків передбачений однойменний рахунок 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”.

Приклад 2

Візьмемо числові дані прикладу 1, але з одним, дуже істотним, коригуванням — поміняємо місцями суми прибутку за податковою декларацією і бухгалтерським обліком. Таким чином:

- сума податку на прибуток за декларацією — 750 грн;

- сума податку на прибуток за формою № 2 — 2100 грн.
В обліку відповідні операції будуть відображені так (табл. 6.7).
Звертаємо увагу на норму п. 17 П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, згідно з якою відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов’язання:
 - згортаються, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним і тим же податковим органом — у Балансі підприємство заповнить один рядок: або 060, або 460;
 - відображаються розгорнуто, якщо підприємство складає консолідований Баланс.

Таблиця 6.7

**Кореспонденція рахунків при нарахуванні
відстроченого податкового зобов’язання**

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Нарахована сума податку на прибуток за податковою декларацією	—	—	750
2	Відображена сума податку на прибуток за бухгалтерським обліком у межах суми податку на прибуток, нарахованої за податковою декларацією	98	641	750
3	Відображена сума відстроченого податкового зобов’язання	98	54	1 350

Примітка. Сума, що підлягає сплаті до бюджету (Д-т 641 – К-т 311), відображена за К-т 641 — 750 грн.

**Взаємозв’язок статей Балансу
та рахунків бухгалтерського обліку**

Інформація для складання Балансу — це сальдо за рахунками, як правило, на останній день звітного періоду (табл. 6.8).

Діюча форма Балансу значною мірою відповідає вимогам фінансового контролю. Вже при першому читанні вона дає змогу визначити в загальних рисах фінансовий стан підприємства, а при аналізі — встановити ряд додаткових показників, що характеризують фінансову діяльність.

**Порядок заповнення Балансу (ф. № 1) на підставі даних
бухгалтерських рахунків**

Назва статті	Код	Джерела інформації (залишок по рахунку)
1	2	3
АКТИВ		
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи: залишкова вартість	010	12–133
первісна вартість	011	12
знос	012	(133)
Незавершене будівництво	020	15, 35, 371
Основні активи: залишкова вартість	030	10–131
первісна вартість	031	10
знос	032	(131)
Довгострокові фінансові інвестиції які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	141
інші фінансові інвестиції	045	142 + 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	16
Відстрочені податкові активи	060	17
Інші необоротні активи	070	18 + 11 – 132
Усього за розділом I	080	
II. Оборотні активи		
Запаси: виробничі запаси	100	20 + 22 + 24 + 25
тварини на вирощуванні і відгодівлі	110	21
незавершене виробництво	120	23
готова продукція	130	26 + 27
Товари	140	28
Векселі одержані	150	34
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги чиста реалізаційна вартість	160	36–38

Продовження табл. 6.8

1	2	3
первісна вартість	161	36
резерв сумнівних боргів	162	38
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
з бюджетом	170	641
за виданими авансами	180	371
з нарахованих доходів	190	373
із внутрішніх розрахунків	200	377
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	372 + 374 + 375 + + 376
Поточні фінансові інвестиції	220	35
Грошові кошти та їх еквіваленти:		
в національній валюті	240	301 + 311 + 313 + + 331 + 333
в іноземній валюті	250	302 + 312 + 314 + + 332 + 334
Інші оборотні активи	260	377
Усього за розділом II	270	
III. Витрати майбутніх періодів	280	39
БАЛАНС		
ПАСИВ		
I. Власний капітал		
Статутний капітал	300	40
Пайовий капітал	310	41
Додатково вкладений капітал	320	421 + 422 + 423 + + 424
Інший додатковий капітал	330	425
Резервний капітал	340	43
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	350	441, (442)
Неоплачений капітал	360	(46)
Вилучений капітал	370	(45)
Усього за розділом I	380	

Закінчення табл. 6.8

1	2	3
II. Забезпечення наступних витрат і платежів		
Забезпечення виплат персоналу	400	47
Інші забезпечення	410	49
Цільове фінансування	420	48
Усього за розділом II	430	
III. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	440	50
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	51 + 52 + 53
Відстрочені податкові зобов'язання	460	54
Інші довгострокові зобов'язання	470	55
Усього за розділом III	480	
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	500	60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	61
Векселі видані	520	62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	63
Поточні зобов'язання за розрахунками: з одержаних авансів	540	681
з бюджетом	550	641, 644
з позабюджетних платежів	560	642
зі страхування	570	65
з оплати праці	580	66
з учасниками	590	67
Із внутрішніх розрахунків	600	682 + 683
Інші поточні зобов'язання	610	684 + 685
Усього за розділом IV	620	
V. Доходи майбутніх періодів	630	69
БАЛАНС	640	

6.3. Звіт про фінансові результати

Зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначені П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”. Звітують за цією формою підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності. Однак норми зазначеного П(С)БО не поширюються на:

- банки і бюджетні установи;
- малі підприємства;
- підприємства, організації та інші юридичні особи, які складаються з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств і складають консолідований Звіт про фінансові результати відповідно до П(С)БО 2 “Баланс” 0.

Звіт про фінансові результати — це звіт про доходи і витрати, а також про прибутки і збитки від діяльності підприємства. При цьому доходи і витрати відображаються у ньому за видами діяльності.

Класифікація видів діяльності підприємства, що є підставою для заповнення Звіту, подано нами у вигляді схеми (рис. 6.1).

Форма № 2 складається наростаючим підсумком з початку року. Як ми вже відзначали вище, доходи і витрати показуються в ній розгорнуто — на кожний вид діяльності, за винятком доходів і витрат від надзвичайної діяльності, результат від здійснення якої відображається згорнуто.

Показники, що характеризують непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки, наводяться в дужках.

Розділ I “Фінансові результати”

Перший показник у формі № 2, який відображається за рядком 010, це дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Він являє собою загальний дохід (виручку) від реалізації продукції, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і сум непрямих податків (ПДВ, акцизний збір, збір на обов’язкове державне пенсійне страхування тощо), включених у ціну продажу.

У формі № 2 необхідно відображати тільки визнаний дохід. А визнається він у разі наявності умов, наведених у п. 8, 10 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” 5 “Дохід”.

Не визнаються доходом і не відображаються в рядку 010 форми № 2 надходження, які приводять до збільшення активів, але

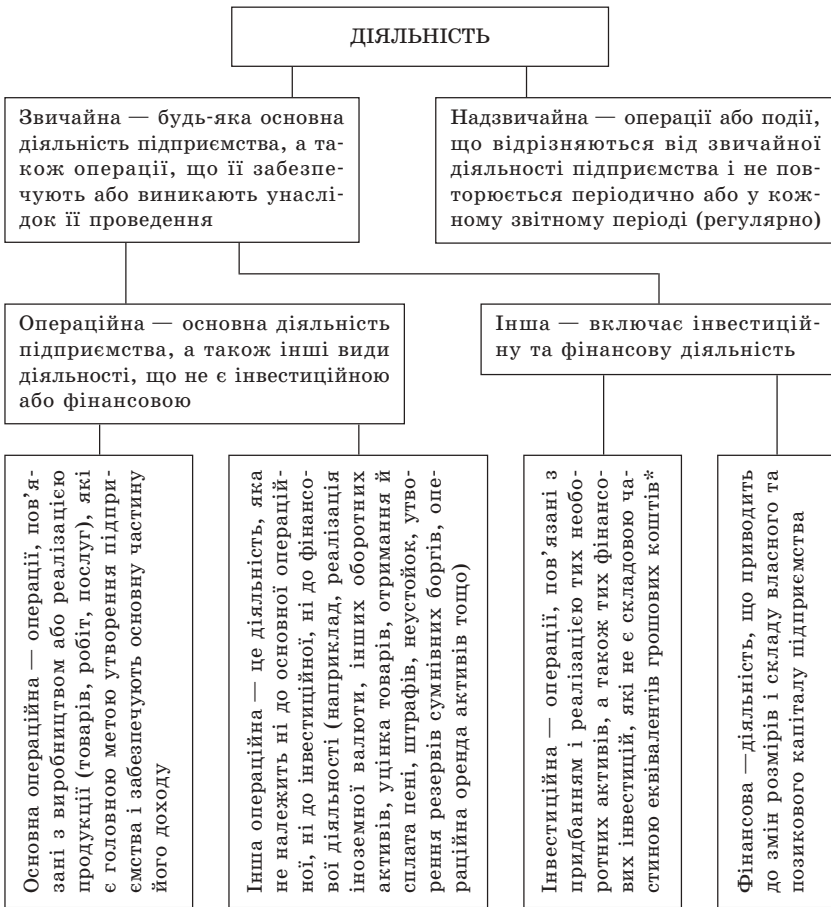


Рис. 6.1. Види діяльності

* До еквівалентів грошових коштів належать, наприклад, високоліквідні інвестиції в цінні папери (казначейські векселі, депозитні сертифікати тощо) на термін, який не перевищує 3 місяців.

не приводять до зростання власного капіталу (п. 6 П(С)БО 1 “Дохід”).

Наприклад, отримані аванси і передоплати неможливо визнати доходами, оскільки витрати, пов'язані з операціями, у рахунок

яких вони отримані, достовірно визначити ще неможливо. Крім того, не виконані й інші умови визнання доходу, наприклад, покупець не передане право власності на товар. У той же час надходження сум за договорами комісії на поточний рахунок комісiонера на користь комітента хоч і не є доходом комісiонера, однак у рядку 010 форми № 2 відображається ним у повній сумі.

Звертаємо увагу на те, що в рядку 010 дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображається з ПДВ. А в рядках 060 “Інші операційні доходи” (наприклад, дохід від операційної оренди) і 130 “Інші доходи” (наприклад, дохід від продажу ОЗ) суми доходу відображаються вже з вирахуванням ПДВ.

У рядках 015 “Податок на додану вартість”, 020 “Акцизний збір” і 025 показуються: сума ПДВ, акцизного збору та інших податків і зборів (наприклад, збір на обов’язкове державне пенсійне страхування з продажу ювелірних виробів, рентна плата за нафту і природний газ, що видобуваються в Україні), включені до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

У рядку 030 “Інші вирахування з доходу” відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми (наприклад, суми, що надійшли комісiонеру за договором комісії на користь комітента), які підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). У цьому рядку відображаються суми, відкориговані на суму ПДВ.

У рядку 040 “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

Торговельні підприємства у цьому рядку відображають фактичну собівартість (первісну вартість) реалізованих товарів.

У рядках 050 або 055 “Валові: прибуток або збиток” показується відповідно валовий дохід або збиток, обчислений як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відображеним у рядку 035, і собівартістю реалізованої

продукції (товарів, робіт, послуг), показаною в рядку 040. Додатний результат дії — показник валового прибутку (ряд. 050). Від’ємний результат дії — показник валового збитку (ряд. 055).

У рядку 060 “Інші операційні доходи” відображаються суми інших доходів, отриманих підприємством у процесі операційної діяльності, крім тих доходів (виручки), які вже відображені в рядку 010.

У рядку 070 “Адміністративні витрати” показуються загальногосподарські витрати, які виникли протягом звітного періоду у процесі операційної діяльності підприємства у зв’язку з його управлінням та обслуговуванням. Склад таких витрат визначається згідно з п. 18 П(С)БО 1 “Витрати”.

У рядку 080 “Витрати на збут” підлягають відображенню витрати (п. 19 П(С)БО 1), які виникли протягом звітного періоду у процесі операційної діяльності підприємства, пов’язаної з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

У рядку 090 “Інші операційні витрати” показуються всі інші витрати, що виникли протягом звітного періоду у процесі операційної діяльності підприємства (п. 20 П(С)БО 1).

У рядку 100 або 105 “Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток або збиток” відображається показник, розрахунок якого можна подати у вигляді формули: ряд. 050 (– 55) + + ряд. 060 – ряд. 070 – ряд. 080 – ряд. 090. Якщо алгебраїчна сума показників додатне число — це показник прибутку від операційної діяльності (ряд. 100), якщо від’ємне — це показник збитку від операційної діяльності (ряд. 105).

У рядку 110 “Дохід від участі в капіталі” підлягає відображенню сума доходу, отриманого від інвестицій в асоційовані підприємство — дочірні підприємства і від спільної діяльності (отримання дивідендів або збільшення вартості інвестицій у зв’язку з прибутком на об’єктах, що інвестуються), облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

У рядку 120 “Інші фінансові доходи” показуються доходи, отримані підприємством від фінансових інвестицій (крім доходів, що обліковуються за методом участі в капіталі). Це доходи у вигляді дивідендів, отриманих від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми, спільними; відсотків за облігаціями та іншими цінними паперами, інші доходи від фінансових операцій (винагороди за фінансовим лізингом).

У рядку 130 “Інші доходи” відображаються доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства (реалізація фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів та ін.).

У рядку 140 “Фінансові витрати” показуються витрати, пов’язані із залученням позикового капіталу (витрати, пов’язані з нарахуванням або сплатою відсотків за договорами фінансового лізингу, за користування кредитами банків; витрати, пов’язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів, тощо).

У рядку 150 “Втрати від участі в капіталі” відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

У рядку 160 “Інші витрати” показуються витрати, що виникли у процесі звичайної діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов’язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів, робіт, послуг). Це витрати, пов’язані з ліквідацією необоротних активів (розбирання, демонтаж); втрати від неопераційних курсових різниць (втрати за активами і зобов’язаннями, що виникли в ході не операційної діяльності підприємства внаслідок зміни курсу гривні до іноземної валюти); втрати від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та ін.

У рядку 170 або 175 “Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток або збиток” відображається показник, розрахунок якого можна подати у вигляді такої формули: ряд. 100 (-105) + ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 – ряд. 140 – ряд. 150 – ряд. 160. Якщо алгебраїчна сума показників додатне число — це показник прибутку від звичайної діяльності до оподаткування (ряд. 170), якщо від’ємне — це показник збитку від звичайної діяльності (ряд. 175).

У рядку 180 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” відповідно до П(С)БО 3 повинна показуватися сума податків на прибуток від звичайної діяльності, визначена згідно з П(С)БО 1 “Податок на прибуток”.

У рядку 190 або 195 “Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток або збиток” визначається або прибуток (ряд. 190), або збиток (ряд. 195) як різниця між сумою прибутку від звичайної діяльності до оподаткування (ряд. 170) і сумою податків на прибуток (ряд. 180).

Окремо слід сказати про показники рядка 200 або 205 “Надзвичайні: доходи або витрати”.

Доходи від надзвичайної діяльності — це суми відшкодування збитків від надзвичайних подій (платежі від страхових компаній, благодійні внески інших підприємств або фізичних осіб, направлені на покриття збитків від надзвичайних подій).

Витрати від надзвичайної діяльності — це не відшкодовані збитки від надзвичайної події (стихійного лиха, пожеж, повеней, техногенних аварій тощо).

Результат від надзвичайної діяльності показується у формі № 2 згорнуто, тобто відображається або дохід, або збиток (перевищення суми втрат над сумою доходів, або тільки сума втрат, якщо не було доходів від такої діяльності). При цьому збитки відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій.

Наприклад, втрати від повені склали 100000 грн, страхове відшкодування 60000 грн, невідшкодовані збитки — 40000 грн (100000 – 60000). Зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності на 12000 грн ($40000 \times 30\% = 12000$). У рядку 205 відображається 28000 грн (40000 – 12000).

У рядку 210 “Податки з надзвичайного прибутку” показується сума податків, що підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

Показник рядка 220 або 225 “Чисті: прибуток або збиток” розраховується таким чином: ряд. 190 (–195) + ряд. 200 (–205) – – ряд. 210. Якщо алгебраїчна сума показників додатне число — це показник чистого прибутку підприємства за звітний період (ряд. 220), якщо від’ємне — це показник чистого збитку (ряд. 225).

Розділ II “Елементи операційних витрат”

У розділі II форми № 2 наводяться елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), понесених підприємством у процесі його діяльності протягом звітного періоду, тобто всі операційні витрати підприємства за звітний період, відображені в розділі I форми № 2. Отже, у розділі II форми № 2 не відображається собівартість реалізованих товарів і та частина витрат, яка на кінець звітного періоду числиться у складі незавершеного виробництва продукції, собівартості готової продукції і товарів, що знаходиться в залишках.

Витрати операційної діяльності за економічними елементами та їх склад наведені в п. 21–26 П(С)БО 1 “Витрати”.

Порядок заповнення розділів I і II форми Звіту відповідно до даних бухгалтерського обліку наведений у додатку до консультації.

Розділ III “Розрахунок показників прибутковості акцій”

Розділ III форми № 2 заповнюють відкриті акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції, які відкрито продаються і купуються на фондових біржах, включаючи підприємства, що знаходяться у процесі випуску таких акцій на відкриті ринки цінних паперів.

Цей розділ за бажанням можуть заповнювати і закриті акціонерні товариства.

Методологічні основи формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”.

Для того щоб заповнити розділ III, необхідно розрахувати ряд показників.

1. Середньорічна кількість простих акцій (ряд. 300).

Середньорічна кількість простих акцій визначається сумою добутків кількості простих акцій в обігу протягом визначених періодів у днях (місяцях*) і відповідних часових зважених коефіцієнтів.

$$\text{Часовий зважений коефіцієнт} = \frac{\text{Загальна кількість днів (місяців)*, протягом яких акції знаходилися в обігу}}{\text{Загальна кількість днів (місяців)* у році}}$$

Якщо кількість простих акцій, що знаходяться в обігу протягом року, не змінювалася, то середньорічна кількість простих акцій буде дорівнювати кількості простих акцій на звітну дату.

Згідно з наведеним у табл. 6.9 розрахунком середньорічна кількість простих акцій в обігу дорівнює 10917.

Дати включення простих акцій, випуск яких зареєстрований, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу наведені в табл. 6.10.

* Якщо випуск, викуп або анулювання акцій здійснюється з першого числа місяця, то допускається період обігу акцій урахувувати не в днях, а в місяцях.

Обіг акцій

№ п/п	Дата	Зміст	Випущені акції	Викуплені акції	Акції в обігу	Часовий зважений коефіцієнт	Середня к-сть простих акцій в обігу
1	01.01.01	Залишок на початок року	10000	—	10000	243/365*	6657
2	01.09.01	Випуск акцій	3000	—	13000	91/365**	3241
3	01.12.01	Викуп акцій		1000	12000	31/365***	1019
4	31.12.01	Залишок на кінець року	13000	1000	12000	—	10917
<p>* З 01.01.01 по 01.09.01 — 243 дні, або 8 місяців, тому часовий зважений коефіцієнт може бути визначений як 243/365, або 8/12.</p> <p>** З 01.09.01 по 01.12.01 — 91 день, або 3 місяці, тому часовий зважений коефіцієнт може бути визначений як 91/365, або 3/12.</p> <p>*** З 01.12.01 по 31.12.01 — 31 день, або 1 місяць, тому часовий зважений коефіцієнт може бути визначений як 31/365, або 1/12.</p>							

Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів — переліку власників акцій, складеного на певну дату, що дає можливість ідентифікувати власників акцій і визначити кількість акцій, що належать їм.

Акції, анульовані або термін дії яких закінчився, включаються до розрахунку за період їх обігу у звітному періоді.

2. Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію (ряд. 320).

У рядку 320 розділу III наводиться показник, який розраховується шляхом розподілу суми чистого прибутку або збитку, що належать власникам простих акцій, на середньорічну кількість простих акцій.

Сума чистого прибутку або збитку, що належать власникам простих акцій, визначається як різниця між чистим прибутком (ряд. 220 ф. № 2) або збитком (ряд. 225 ф. № 2) і дивідендами, нарахованими власникам привілейованих акцій.

Умови випуску акцій

Умови випуску	Дата включення простих акцій до розрахунку
Оплата випуску грошовими коштами	Дата виникнення дебіторської заборгованості. При первинному розміщенні акцій — це дата відображення заборгованості акціонерів за дебетом рахунка 46
Оплата випуску активами, відмінними від грошових коштів	Дата оприбуткування активу
Оплата випуску шляхом надання послуг	Дата надання послуг
Для виплати дивідендів акціями	Дата виконання зобов'язань з виплати дивідендів
Для конвертації фінансового зобов'язання або сплати відсотків за цим зобов'язанням	Дата припинення нарахування відсотків або дата погашення фінансового зобов'язання
Для погашення зобов'язання	Дата погашення зобов'язання
Для часткової оплати придбання іншого підприємства	Дата придбання підприємства
Випуск залежить від виконання певних умов	Дата виконання необхідних умов

До таких дивідендів належать:

- сума будь-яких дивідендів на некумулятивні привілейовані акції, які були оголошені за звітний період;
- повна сума дивідендів на кумулятивні привілейовані акції звітного періоду, незалежно від того, було чи не було оголошення дивідендів. Сума дивідендів на кумулятивні привілейовані акції звітного періоду не включає суму будь-яких дивідендів на кумулятивні привілейовані акції, яка була виплачена або оголошена протягом поточного періоду за попередні періоди.

Якщо в результаті розрахунку показників прибутковості акцій одержуємо збиток, а не прибуток на просту акцію, то показники у рядках 320, 330 розділу III наводяться в дужках (табл. 6.11).

3. Скоригована середньорічна кількість простих акцій (ряд. 310) і скоригований чистий прибуток, який припадає на одну просту акцію (ряд. 330).

Порядок відображення акцій у звітності

№ п/п	Показник	Значення
1	Чистий прибуток (ряд. 220 ф. № 2)	280000 грн
2	Щорічна сума дивідендів за кумулятивними привілейованими акціями за звітний період	25000 грн
3	Середньорічна кількість простих акцій (ряд. 300 ф. № 2)	10917 шт.
4	Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію (ряд. 320 ф. № 2) [(280000 – 25000) : 10917]	23,36 грн

Якщо акціонерне товариство має в обігу так звані потенційні прості акції (фінансові інструменти або інші угоди, що дають право на отримання простих акцій), то подання одного значення чистого прибутку на одну просту акцію недостатньо — додатково повинен розраховуватися показник скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію.

До потенційних простих акцій належать:

- варіанти та опціони акцій;
- облігації, привілейовані акції, які можуть бути конвертовані в прості акції;
- програми для працівників, які надають їм можливість отримувати прості акції у вигляді частини їх зарплати та інші програми придбання акцій;
- акції, які були б випущені після виконання певних умов, передбачених договірними умовами, такими як придбання підприємства або інших активів.

Потенційні прості акції можуть бути:

- розбавляючими — якщо їх конвертація в прості акції призводить до зменшення чистого прибутку (збільшенню збитку) у майбутньому;
- антирозбавляючими — якщо їх конвертація в прості акції приводить до збільшення чистого прибутку (зменшення збитку) у майбутньому.

Значення цього показника наводиться у фінансовій звітності для того, щоб показати, як потенційні акції у разі їх конвертації здатні знизити прибуток на одну просту акцію.

Наприклад, акціонер Іваненко володіє 1000 акціями з 13000 простих акцій, що знаходяться в обігу (його частка становить 7,69 % від усього числа простих акцій). У той же час в обігу знаходиться 2000 конвертованих привілейованих акцій, які конвертуються з коефіцієнтом 2. Якщо утримувачі привілейованих акцій переведуть їх у прості акції ($2000 \times 2 = 4000$ простих акцій), то кількість простих акцій в обігу збільшиться і складе 17 000. Тоді частка акціонера Іваненка в загальній кількості простих акцій зменшиться і складе 5,88 %, крім того, додаткові акції здатні знизити прибуток на одну просту акцію.

Скоригований чистий прибуток (збиток), що припадає на одну просту акцію, визначаємо діленням скоригованого чистого прибутку (збитку), який належить власникам простих акцій, на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.

Скоригований чистий прибуток (збиток) визначається шляхом коригування чистого прибутку (збитку) на вплив розбавляючих потенційних простих акцій. Оскільки величина скоригованого чистого прибутку (збитку), що припадає на акцію, є показником максимально можливого ступеня зменшення прибутку (збільшення збитку) на одну просту акцію у разі конвертації потенційних простих акцій, то вплив антирозбавляючих потенційних простих акцій при розрахунку цього показника не враховується, оскільки їх конвертація приводить до збільшення прибутку (зменшення збитку).

Чистий прибуток (збиток) у результаті впливу розбавляючих потенційних простих акцій у разі їх конвертації:

- збільшується на суму дивідендів (після сплати податків і відсотків), визнаних у звітному періоді щодо таких акцій;
- збільшується або зменшується на суму інших змін у доходах або витратах, які виникнуть у разі конвертації таких акцій (наприклад, визнані у звітному періоді відсотки на розбавляючі потенційні прості акції, премії, знижки).

Скоригована середньорічна кількість простих акцій визначається шляхом коригування середньорічної кількості простих акцій на середньорічну кількість додаткових простих акцій, які б надійшли в обіг у разі конвертації всіх розбавляючих потенційних простих акцій (табл. 6.12).

Розбавляючі потенційні прості акції включаються до розрахунку за період, у якому вони знаходилися в обігу у звітному році, при цьому:

Відображення в звітності середньорічної кількості простих акцій

№ п/п	Показник	Значення показника
1	Чистий прибуток за 2001 рік за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції	255000 грн
2	Середньорічна кількість простих акцій в обігу (ряд. 300 ф. № 2)	10917 шт.
3	Чистий прибуток на одну просту акцію (ряд. 320 ф. № 2) $255000 - 10917$	23,36 грн
4	Кількість облігацій в обігу номінальною вартістю 100 грн, за якими передбачена конвертація. Умови конвертації: 1 облігація на 5 простих акцій	6000 шт.
5	Затрати на відсотки (10 % річних) за поточний рік, пов'язані з виконанням зобов'язань за цими облігаціями [$(6000 \times 100) \times 10\%$]	60000 грн
6	Поточний або відстрочений податок на прибуток, пов'язаний із цими затратами ($60000 \times 30\%$). (Припускаємо, що затрати на відсотки вже включають амортизацію знижки)	18000 грн
7	Скоригований чистий прибуток ($255000 + 60000 - 18000$)	297000 грн
8	Кількість простих акцій, які можуть бути отримані в результаті конвертації облігацій (6000×5)	30000 шт.
9	Скоригована середньорічна кількість простих акцій (ряд. 310 ф. № 2) ($10917 + 30000$)	40917 шт.
10	Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію (ряд. 330 ф. № 2) ($297000 : 40917$)	7,26

- потенційні прості акції вважаються конвертованими на початок звітного періоду або на день випуску потенційних простих акцій, якщо вони припадають на звітний період;
- анульовані потенційні прості акції або акції, термін дії яких закінчився у звітному періоді включаються для розрахунку тільки за той період, в якому вони знаходилися в обігу;
- потенційні прості акції, конвертація яких здійснена у звітному році, включаються розрахунки з початку звітного року до

дати їх конвертації. А починаючи з дати конвертації, беруть участь у розрахунку як середньорічної кількості простих акцій, так і скоригованої середньорічної кількості.

Розраховане значення скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію має бути меншим від значення чистого прибутку на акцію, розрахованого за один і той же звітний період. В іншому випадку потенційна проста акція вважається антирозбавляючою і до розрахунку не береться.

Якщо підприємство має кілька видів потенційних простих акцій, то порядок розрахунку трохи ускладнюється.

Розглянемо наступний випадок з використанням даних, наведених у прикладах (табл. 6.13).

Таблиця 6.13

Відомості про чистий прибуток підприємства

Чистий прибуток підприємства за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції за 2001 р.	255000 грн
Середньорічна кількість простих акцій в обігу протягом 2001 р.	10917 шт.

Підприємство має в обігу такі потенційні прості акції, випущені в 2000 р. (табл. 6.14).

Для розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію і розрахунку скоригованої середньорічної кількості простих акцій необхідно виконати такі дії:

- розраховувати для кожного виду потенційних простих акцій окремо збільшення значення чистого прибутку на акцію при їх конвертації в прості акції.

Тут необхідно сказати кілька слів про опціони та інші угоди про придбання акцій, які є розбавляючими потенційними акціями, якщо вони приводять до випуску простих акцій за пільговою вартістю.

Для розрахунку скоригованого чистого прибутку на просту акцію такі угоди розглядаються як:

- угода на випуск певної кількості акцій за середньою ціною. Акції, які повинні бути випущені за середньою ціною, не є ні розбавляючими, ні антирозбавляючими, тому до розрахунку не беруться;

Відомості про випуск акцій

Опціони	За опціоном випускається 10000 простих акцій за ціною придбання 15 грн
Привілейовані акції, які можна конвертувати	2000 привілейованих акцій, які мають право на кумулятивний дивіденд, — 15 грн за акцію. Конвертація однієї привілейованої акції передбачена на дві прості
10 % облігації, які можна конвертувати	6000 облігацій загальною номінальною вартістю 600000 грн. Конвертація однієї облігації передбачена на п'ять простих акцій. Амортизація премії або дисконту не впливає на визначення витрат на відсотки

- угода на випуск простих акцій, що залишилися без компенсації. Такі акції не впливають на чистий прибуток, тому вони є розбавляючими і додаються до середньорічної кількості простих акцій в обігу при розрахунку скоригованої середньорічної кількості. Кількість безоплатно розміщених акцій визначається як різниця між кількістю розміщених простих акцій у результаті конвертації та кількістю акцій, які могли б бути розміщені за середньою ціною.

Середня ціна простих акцій визначається за формулою

$$\text{Середня ціна простих акцій} = \frac{\begin{array}{l} \text{Вартість простих акцій в обігу} \\ \text{за ціною продажу на звітну дату} + \\ \text{+ сума коштів, які будуть отримані} \\ \text{від виконання розбавляючих потенційних} \\ \text{акцій за пільговою ціною} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Кількість простих акцій в обігу на звітну} \\ \text{дату} + \text{кількість простих акцій, які можуть} \\ \text{бути випущені в результаті конвертації} \end{array}} .$$

Визначимо середню ціну простих акцій і кількість безоплатно розміщених акцій при випуску акцій за пільговою ціною (за опціоном) для нашого прикладу (табл. 6.15).

А тепер перейдемо безпосередньо до розрахунку збільшення значення чистого прибутку на акцію (табл. 6.16).

Якщо підприємство не має в обігу потенційних простих акцій взагалі або розбавляючих потенційних простих акцій зокрема,

то скоригований чистий прибуток (збиток) на акцію буде дорівнювати чистому прибутку (збитку) на акцію, а скоригована середньорічна кількість акцій дорівнює середньорічній кількості простих акцій.

Таблиця 6.15

Розрахунок середньої ціни простих акцій

№ п/п	Показник	Значення показника
1	Кількість простих акцій в обігу на 31.12.01	12000 шт.
2	Ціна продажу простих акцій на 31.12.01 (умовно)	20,0 грн
3	Кількість простих акцій, які можуть бути випущені за опціоном за ціною 15 грн	10000 шт.
4	Середня ціна однієї простої акції $[(12000 \times 20 + 10000 \times 15) : (12000 + 10000)]$	17,73 грн
5	Кількість простих акцій, які могли бути випущені за середньою ціною $(10000 \times 15 : 17,73)$	8460 шт.
6	Кількість простих акцій, які могли б бути розміщені безплатно $(10000 - 8460)$	1540 шт.

Таблиця 6.16

Розрахунок чистого прибутку на акцію

№ п/п	Показник	Значення показника
1	2	3
Випуск простих акцій за опціоном		
1	Збільшення чистого прибутку	0 грн
2	Додаткова кількість простих акцій, що розміщується безоплатно $[(10000 - 10000 \times 15 : 17,73)]$	1540 шт.
3	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію $(0 : 1540)$	0 грн
	Випуск акцій не впливає на збільшення чистого прибутку	
Конвертація привілейованих акцій		
1	Збільшення чистого прибутку на суму дивідендів (15×2000)	30000 грн

Закінчення табл. 6.16

1	2	3
2	Додаткова кількість простих акцій (2 × 2000)	4000 шт.
3	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію (30000 : 4000)	7,5 грн
	Після конвертації підприємство не буде виплачувати дивіденди за привілейованими акціями	
Конвертація 10 % облігацій		

Перерахунок чистого прибутку на просту акцію

У випадках зміни кількості простих акцій в обігу в результаті подій, що не впливають на зміну активів ВАТ, проводиться перерахунок кількості простих акцій в обігу за звітний період і аналогічний період минулого року. До таких подій належать:

- випуск акцій для виплати дивідендів;
- дроблення акцій — зменшення номінальної вартості акцій;
- консолідація акцій — збільшення номінальної вартості акцій;
- злиття підприємств.

При цьому кількість простих акцій, які знаходилися в обігу до певної події, коригується на пропорційну зміну в кількості простих акцій в обігу так, мовби ця подія відбулася на початку найбільш раннього з усіх наведених у звіті періодів, тобто на початку року, що передував звітному.

Перерахунок показника чистого прибутку і скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію проводиться за звітний і попередній періоди також у разі зміни сальдо нерозподіленого прибутку (збитку) внаслідок виправлення помилок за попередні роки і коригувань, які є результатом змін в обліковій політиці підприємства.

Внаслідок дроблення 01.09.01 підприємством акцій кількість простих акцій в обігу збільшилася в 2 рази, при цьому номінальна вартість простої акції зменшилася в 2 рази.

Для спрощення прикладу припустимо, що підприємство не має потенційних простих акцій в обігу (табл. 6.17).

Таким чином, за 2001 р. маємо такі показники (табл. 6.18).

Рух акцій

№ п/п	Дата	Зміст	Випущені акції	Викуплені акції	Акції в обігу	Часовий зважений коефіцієнт	Середня кількість простих акцій в обігу (гр. 6 × гр. 7)
1	01.01.01	Залишок на початок року	10000		10000	8/12	6667
2	01.09.01	Дроблення акцій	(-10000 + 20000)*	—	20000	3/12	5000
3	01.12.01	Викуп акцій		2000	18000	1/12	1500
4	31.12.01	Залишок на кінець року	20000	2000	18000	—	19833**

* У результаті дроблення акцій існуючі 10000 акцій в обігу старою номінальною вартістю відкликані і замість них видано 20000 акцій новою номінальною вартістю.

** У результаті дроблення акцій кількість акцій, які знаходяться в обігу до події (що відбулася до 01.09.01) повинно бути відповідним чином перераховано: $10000 \times 2 \times 8/12 = 13333$, або $6667 \times 2 = 13334$. Тоді середньорічна кількість простих акцій в обігу дорівнює: $13333 + 5000 + 1500 = 19833$.

Коригування показників за аналогічний період минулого року відображене в табл. 6.19.

Розташувати види потенційних простих акцій, що розглядаються, у порядку зростання розрахованого збільшення значення чистого прибутку — від найменшого значення до найбільшого:

- опціон;
- облігації;
- привілейовані акції.

Розрахувати скоригований чистий прибуток на одну просту акцію шляхом послідовного включення до розрахунку кожного виду потенційних акцій, розміщених у порядку, зазначеному вище.

Таблиця 6.18

Розрахунок скоригованого чистого прибутку

№ п/п	Показник	Значення показника
1	Чистий прибуток (умовно)	255000 грн
2	Середньорічна кількість простих акцій (ряд. 300)	19833 шт.
3	Чистий прибуток на одну просту акцію (ряд. 320) (255 000 : 19833)	12,86 грн
4	Скоригована середньорічна кількість простих акцій (ряд. 310)	19833 шт.
5	Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію (ряд. 330)	12,86 грн

Таблиця 6.19

Розрахунок збільшеного чистого прибутку

№ п/п	Показник	Значення показника
1	Збільшення чистого прибутку на суму відсотків за вирахуванням податку на прибуток [(600000 × 10 %) – (600000 × 10 %) × 30 %]	42000 грн*
2	Додаткова кількість простих акцій (6000 × 5)	30000 шт.
3	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію (42000 : 30000)	1,4 грн
* Після конвертації підприємство не буде виплачувати відсотки за облігаціями		

Якщо отримане значення скоригованого чистого прибутку на акцію при включенні до розрахунку певного виду потенційних акцій буде більшим від попереднього, тобто приводить до збільшення чистого прибутку на одну просту акцію, то така потенційна акція є антирозбавляючою і виключається з розрахунку скоригованого прибутку на одну просту акцію, а отже, і з розрахунку скоригованої середньорічної кількості простих акцій.

Розрахуємо скоригований чистий прибуток на просту акцію і скориговану середньорічну кількість простих акцій для нашого прикладу (табл. 6.20).

Характеристика конвертації акцій

№ п/п	Зміст	Чистий прибуток, що належить утримувачам простих акцій, грн.	К-сть простих акцій в обігу, шт.	Чистий прибуток на одну просту грн. (гр. 3 : : гр. 4)	Характеристика конвертації
	Показники звітності за 2001 р.	255000	10917	23,36	—
	Опціони		1540	X	
3	Разом (ряд. 1 + + ряд. 2)	255000	12457	20,47	Розбавляюча (20,47 < < 23,36)
4	Конвертація облігацій	42000	30000	X	
5	Разом (ряд. 3 + + ряд. 4)	297000	2457	7,0	Розбавляюча (7,0 < < 20,47)
6	Конвертація привілейованих акцій	30000	4000	X	
7	Разом (ряд. 5 + + ряд. 6)	327000	46457	7,04	Антирозбавляюча (7,04 > 7,0)

Оскільки скоригований чистий прибуток на акцію збільшується після конвертації привілейованих акцій (від 7,0 до 7,04), то привілейовані акції є антирозбавляючими потенційними простими акціями і тому не повинні враховуватися при розрахунку скоригованого чистого прибутку на просту акцію і скоригованої середньорічної кількості простих акцій.

Таким чином, при заповненні розділу III форми № 2 підприємство зазначає (табл. 6.21, 6.22).

Якщо при складанні фінансової звітності за 2001 р. підприємство наводить показники прибутковості акцій за 2000 р., то вони повинні бути наведені з урахуванням їх виробничого коригування.

Таблиця 6.21

Відомості про скоригований чистий прибуток

Назва статті	Код рядка	За звітний період
Середньорічна кількість простих акцій	300	10917
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	42457
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320	23,36
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330	7,0

Таблиця 6.22

Розрахунок коригованого показника

№	Показник	Вихідне значення показника	Значення показника з урахуванням коригування
1	Чистий прибуток	180000 грн	180000 грн
2	Скоригована середньорічна кількість простих акцій (ряд. 300)	10000 шт.	20000 шт. (10000 × 2)
3	Чистий прибуток на одну просту акцію (ряд. 320) 18 грн		9 грн (180000 : 20000)
4	Скоригована середньорічна кількість простих акцій (ряд. 310)	10000 шт.	20000 шт.
5	Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію (ряд. 330)	18 грн	9 грн

4. Дивіденди на одну просту акцію (ряд. 340).

У рядку 340 відображається показник, що розраховується шляхом розподілу суми оголошених дивідендів на прості акції за звітний період на кількість простих акцій, за якими виплачуються дивіденди (табл. 6.23).

У Примітках до фінансової звітності інформація про чистий прибуток на акцію розкривається відповідно до п. 16 П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”.

ЗВІТ
про фінансові результати за 20 ____ рік

Форма № 2

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації (товарів, робіт, послуг)	010	К-т 701, 702, 703	
Податок на додану вартість	015	Д-т 701, 702, 703; К-т 64	()
Акцизний збір	020	Д-т 701, 702, 703; К-т 64	()
	025	Д-т 701, 702, 703; К-т 642, 651, 654, 655*	
Інші вирахування з доходу	030	Д-т 704	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Рядок 010 – 015 – 020 – – 025 – 030	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	Д-т 79 – К-т 90	()
Валовий: прибуток	050	рядок 035 – 040	
	збиток	055	рядок 040 – 035
Інші операційні доходи	060	Д-т 71 – К-т 79	
Адміністративні витрати	070	Д-т 79 – К-т 92	()

Продовження табл. 6.23

1	2	3	4
Витрати на збут	080	Д-т 79 – К-т 93	()
Інші операційні витрати	090	Д-т 79 – К-т 94	()
Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток	100	рядок 050 + 060 – 070 – – 080 – 090	()
збиток	105	рядок 055 – 060 + 070 + + 080 + 090	
Дохід від участі в капіталі	110	Д-т 72 – К-т 79	
Інші фінансові доходи	120	Д-т 73 – К-т 79	
Інші доходи	130	Д-т 74 – К-т 79	
Фінансові витрати	140	Д-т 79 – К-т 95	()
Втрати від участі в капіталі	150	Д-т 79 – К-т 96	()
Інші витрати	160	Д-т 79 – К-т 97	()
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток	170	рядок 100 + 110 + 120 + + 130 – 140 – 150 – 160	
збиток	175	рядок 105 – 110 – 120 – – 130 + 140 + 150 + 160	()
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	Д-т 981**	()
Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток	190	рядок 170–180	
збиток	195	рядок 175 + 180	()

Закінчення табл. 6.23

1	2	3	4
Надзвичайні: доходи	200	Д-т 75 – К-т 79	
витрати	205	Д-т 79 – К-т 99	()
Податки з надзвичайного прибутку	210	Д-т 982	()
Чистий: прибуток	220	рядок 190 + 200 – 210 – – 205 або рядок 200	
збиток	225	рядок 195 + 210 – 200 + + 205 або рядок 205	()

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період		За попередній період
		клас 9	клас 8	
Матеріальні затрати	230	20, 22, 28	80	
Витрати на оплату праці	240	471, 66	81	
Відрахування на соціальні заходи	250	471, 65	82	
Амортизація	260	13	83	
Інші операційні витрати	270	63, 64, 684	84	
Разом	280	рядок 230 + 240 + + 250 + 260 + 270		

* Для страхових організацій.

** Визначається згідно з вимогами П(С)БО 1 “Податок на прибуток”.

6.4. Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) відображає надходження і витрату грошових коштів та їх еквівалентів за звіт-

ний період. Порядок складання звіту встановлений П(С)БО 4. Ця форма не включається до складу проміжної (квартальної) звітності і подається тільки у річній фінансовій звітності. Суб'єкти малого підприємництва Звіт про рух грошових коштів не складають.

Для початку визначимось, що належить до складу грошових коштів та їх еквівалентів. До грошових коштів належать готівкові та безготівкові грошові кошти, а також їх еквіваленти, що відображаються на рахунках:

- 30 “Каса”;
- 31 “Рахунки в банках”;
- 333 “Грошові кошти в дорозі у національній валюті”;
- 334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті”;
- 351 “Еквіваленти грошових коштів”. Згідно з П(С)БО 4 еквіваленти грошових коштів — це різновид фінансових інвестицій, що відображаються на рахунку 35 “Короткострокові фінансові інвестиції”. Для того щоб вважатися еквівалентом грошових коштів, фінансова інвестиція повинна вільно конвертуватися у гроші. Прикладом еквівалентів грошових коштів можуть бути казначейські векселі, а також депозитні сертифікати з терміном погашення до 3 місяців.

Заповнювати форму № 3 можна після того, як складені форма № 1 “Баланс” і форма № 2 “Звіт про фінансові результати”. Це пов'язано з тим, що для її складання необхідні деякі показники з перших двох форм звітності. Для великого підприємства складання форми № 3 — непросте завдання, суть якого полягає в тому, що необхідно знайти зміну грошових коштів за рік (показник зі знаком “+” або “-”), потім додати його до решти (або відняти його від решти) грошових коштів на початок року. Якщо звіт складений правильно, то в результаті повинна вийти сума показників рядків 230 і 240 Балансу на кінець року (гр. 4).

Трудність складання форми № 3 полягає ще й у тому, що зміну грошових коштів слід розглядати для кожного виду діяльності окремо в різних розділах.

У першому розділі відображається зміна грошових коштів у результаті операційної діяльності підприємства. До операційної належить основна діяльність (та, заради якої створювалося підприємство), а також інші види діяльності, які не можна віднести до інвестиційної та фінансової, наприклад:

- надходження грошових коштів від покупців (замовників) за реалізовані товари (роботи, послуги) або як передоплата;
- перерахування грошових коштів постачальникам (підрядчикам);
- виплата заробітної плати;
- надходження грошових коштів (або, навпаки, їх перерахування) за майно, що знаходиться в операційній оренді тощо.

Перший розділ складається із застосуванням так званого непрямого (або посереднього) методу. Значення його полягає в тому, що із форми № 2 береться показник бухгалтерського прибутку (або збитку) підприємства до оподаткування, потім він коригується на негрошові операції звітного періоду. У результаті треба отримати зміну грошових коштів від операційної діяльності.

Другий розділ призначений для визначення зміни грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності. Прикладами інвестиційної діяльності можуть бути операції придбання і реалізації основних засобів та інших необоротних активів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва, довгострокових фінансових інвестицій (а саме акцій інших підприємств, довгострокових векселів), отримання відсотків і дивідендів від фінансових інвестицій.

У **третьому розділі** відображається рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності. До фінансової належить та діяльність, яка призводить до зміни власного і позикового капіталу. Наприклад, випуск акцій акціонерним товариством, отримання і погашення кредитів, виплата дивідендів.

Для того щоб правильно віднести конкретну операцію до того або іншого виду діяльності, необхідно проаналізувати її економічну суть. Наприклад, продаж акцій, акціонерним товариством — це його фінансова діяльність, а продаж акцій фондовою біржею — це її операційна діяльність. Купівля акцій звичайним підприємством — це інвестиційна діяльність, а купівля акцій інвестиційною компанією є операційною діяльністю таксі-компанії.

Не відображаються у звіті про рух грошових коштів:

- внутрішній рух грошових коштів. Оскільки надходження грошей з поточного банківського рахунка в касу або з поточного на валютний рахунок не впливає на загальний показник суми грошових коштів, то і відображати такий рух у формі № 3 не треба;

- негрошові операції. У пункті 10 П(С)БО 4 визначено, що не треба відображати у формі № 3 отримання активів шляхом фінансової оренди, придбання активів шляхом емісії акцій, а також бартерні операції. Однак, заповнюючи рядки зміни оборотних активів і поточних зобов'язань, доводиться враховувати і залишки на рахунках, що утворилися в результаті бартерних операцій, здійснюваних при операційній діяльності.

Надходження і витрати грошових коштів відображаються окремо в різних графах. Від'ємні показники наводяться в дужках.

При заповненні форми № 3 за 2001 рік уперше слід заповнювати графи 5 і 6 за попередній період. Таким попереднім періодом є 2000 р. Тому слід узяти форму № 3 за 2000 р. і перенести з неї показники всіх рядків із графи 3 до графи 5 і з графи 4 до графи 6 відповідно. Ця інформація необхідна користувачам для порівняння грошових потоків на підприємстві в поточному році порівняно з попереднім.

Для заповнення першого розділу форми № 3 непрямим методом варто запам'ятати одне нескладне правило: зміни показників активів відображаються з протилежним знаком, зміни показників пасивів — з тим же знаком.

А тепер розглянемо порядок заповнення окремих рядків форми № 3.

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності

Рядок 010 — це показник рядка 170 або 175 форми № 2. Прибуток відображається у графі 3, збиток — у графі 4, (табл. 6.24).

Рядок 020 — показник рядка 260 форми № 2 (або кредитовий оборот за рахунком 13). Нарахування амортизації в обліку пов'язане зі збільшенням затрат, а отже, і зменшенням прибутку (збільшенням збитку). Разом з тим нарахування амортизації не пов'язане з рухом грошей. Отже, щоб виключити вплив цієї негрошової операції на величину прибутку (збитку), її слід “відновити”, тобто додати до суми прибутку (збитку).

Рядок 030 — різниця між показниками граф 4 і 3 рядка 430 форми № 1. Іншими словами, визначається різниця (додатна або від'ємна) між залишком забезпечень майбутніх витрат і платежів на кінець і на початок року. Збільшення забезпечень означає

зростання затрат, що вплинули на суму прибутку чи збитку (наприклад, створення забезпечення гарантійних зобов'язань відображається за дебетом рахунка 93 і кредиту рахунка 473). Тому щоб виключити вплив негрошової операції зі створення забезпечень, необхідно додатну різницю додати до показника прибутку (збитку). Від'ємна різниця означає, що виплати, які проводяться за рахунок забезпечень, виявилися більші від затрат на їх створення. Тому від'ємний показник віднімається. Тим самим підтверджується правило, наведене вище, — зміна “пасивних” показників наводиться в розділі 1 з тим же знаком.

Крім забезпечення гарантійних зобов'язань у цьому рядку обліковується забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, а також цільове фінансування (якщо дохід за таким фінансуванням був нарахований, але ще не отриманий).

Рядок 040 — виключається вплив курсових різниць на фінансовий результат. Як відомо, суми курсових різниць збільшують дохід або витрати підприємства, хоча грошових потоків при цьому не було. За цим рядком обліковуються тільки операційні курсові різниці (у тому числі і на залишок валюти). Для спрощення краще взяти обороти за рахунками 714 і 945, тим більше що цей же показник відображається нижче за рядком 420 з протилежним знаком. Збиток відображається у графі 3, прибуток — у графі 4.

Рядок 050 — виключається вплив результатів інвестиційної та фінансової діяльності на прибуток (збиток) підприємства з метою отримати рух грошей тільки в результаті операційної діяльності (крім прибутків і збитків від нереалізованих курсових різниць, облікованих у ряд. 040). Найкраще проаналізувати відповідні рядки форми № 2:

$$\begin{aligned} & \text{Ряд. 110} + \text{ряд. 120} + \text{ряд. 130} - \\ & - \text{ряд. 150} - \text{ряд. 160.} \end{aligned}$$

У рядку 050 відображається, наприклад, прибуток або збиток від продажу необоротних активів, від неопераційних курсових різниць (ряд. 130 – 160), від інвестицій у дочірні або асоційовані підприємства (ряд. 110 – ряд. 150).

Додатний показник рядка 050 відображається у графі 3, від'ємний — у графі 4.

Рядок 060 — при нарахуванні відсотків в обліку збільшують-ся витрати, тому для отримання чистої зміни суми грошових коштів ці витрати слід “повернути”, додавши їх до прибутку. Реальні витрати на виплату відсотків відображаються нижче, у рядку 130 форми № 3. Зрозуміло, що показники рядків 060 і 130 часто можуть не збігатися.

Показник рядка 060 звичайно збігається з показником рядка 140 форми № 2.

Рядок 070 розраховується таким чином:

$$\begin{aligned} & \text{Ряд. 010} + \text{ряд. 020} \pm \text{ряд. 030} \pm \text{ряд. 040} \pm \\ & \pm \text{ряд. 050} + \text{ряд. 060.} \end{aligned}$$

У результаті розрахунків отримуємо прибуток (гр. 3) або збиток (гр. 4) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах.

Рядок 080 — зменшення (збільшення) оборотних активів потребує аналізу показників рядків 100–180, 200, 210 і 250 форми № 1. Не можна просто взяти для розрахунку ці рядки балансу, оскільки в них можуть міститися залишки за рахунками активів, отримані в результаті операцій, не пов’язаних з операційною діяльністю і грошовими розрахунками. Тому слід зробити вибірку за зазначеними рядками Балансу, включивши до розрахунку тільки необхідні показники.

Рядки 100–140 Балансу. За цими рядками відображаються залишки на рахунках запасів. У тому числі обліковуються залишки, які утворилися в результаті бартерних операцій. Якщо в результаті бартерної операції запаси обмінюються на інші запаси або роботи (послуги), то такі залишки беруть участь у розрахунку. Але якщо обмін запасів пов’язаний із здійсненням інвестиційної або фінансової діяльності, такі зміни запасів не повинні враховуватися при розрахунку показника рядка 080 форми № 3. З розрахунку виключаються зміни у складі запасів, отримані в результаті:

- обміну запасів на необоротні активи;
- обміну запасів на чужі акції (або інші інвестиції);
- виплати дивідендів запасами;
- платежів із фінансової оренди, що здійснюються запасами;
- внесків до статутного капіталу запасами;
- виправлення помилок минулих років.

Виключивши непотрібні показники, слід підсумувати показники графі 3 та окремо — показники графі 4 за рядками 100–140 Балансу. Потім знайти різницю між графою 4 (на кінець року) і графою 3 (на початок року). Додатна різниця говорить про збільшення запасів протягом року, від’ємна — про зменшення запасів. Запаси належать до активів, отже, дотримуючись наведеного вище правила, зміни в запасах повинні відображатися у формі № 3 із протилежним знаком (збільшення — у гр. 4, зменшення — у гр. 3).

Рядок 150 Балансу. Зміни показника рядка 150 на кінець і початок року враховуються тільки за векселями, отриманими за товари (роботи, послуги). Не враховуються векселі, куплені за гроші з метою продажу, оскільки така діяльність є інвестиційною.

Рядок 160 Балансу (як підсумок рядків 161 і 162). Дебіторська заборгованість за товари (роботи, послуги) також є активом, і її зміна протягом року відображається так само, як зміна запасів (див. ряд. 100–140). Припущення при цьому таке:

- збільшення дебіторської заборгованості означає, що частина доходів, які вплинули на прибуток (збиток), не пов’язана з надходженням грошей, тому таке збільшення слід відняти від прибутку (збитку);
- зменшення дебіторської заборгованості говорить про те, що сума виручки, яка надійшла, перевищує суму реалізації (що відображається за методом нарахування), тому суму зменшення слід додати до прибутку (збитку).

При розрахунку слід виключити зміну дебіторської заборгованості за продані основні засоби і тому подібні активи, не пов’язані з операційною діяльністю.

Рядок 170 Балансу. Слід виключити дебіторську заборгованість з податку на прибуток, оскільки ці розрахунки відображаються у формі № 3 окремо. Також виключається сума дебетового сальдо ПДВ у частині податкового кредиту за придбаними основними засобами та іншими необоротними активами, оскільки це — інвестиційна діяльність.

Рядок 180 Балансу. Для розрахунку слід взяти тільки аванси, видані за товари (роботи, послуги), а не за основні засоби або акції, оскільки це вже не буде операційною діяльністю.

Рядок 200 Балансу. Враховуються тільки ті внутрішні розрахунки, які пов’язані з операційною діяльністю.

Рядок 210 Балансу. Тут відображається дебіторська заборгованість:

- за розрахунками з підзвітними особами;
- за претензіями (штрафами, пенею, неустойками);
- з відшкодування завданих збитків у результаті недостач і втрат від псування цінностей, недостач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватець виявлений;
- за операціями, пов'язаними із спільною діяльністю;
- за іншими розрахунками із працівниками.

Рядок 250 Балансу. Якщо до цього рядка потрапили будь-які активи, вони не повинні бути пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Вибравши з перелічених вище рядків Балансу потрібні показники і розрахувавши їх зміну протягом року, слід підсумувати ці зміни й отримати загальне збільшення (або зменшення) оборотних активів підприємства. Збільшення відображається у графі 4, зменшення — у графі 3 форми № 3.

Рядок 090 — зміна показника рядка 270 форми № 1.

Припущення: збільшення кредиторської заборгованості означає, що у звітному році були отримані товари (роботи, послуги), а гроші не виплачувалися, тому різницю слід додати. Зменшення кредиторської заборгованості означає, що протягом року була погашена не тільки та заборгованість, яка виникла у звітному році, а й частина заборгованості, що виникла в попередніх періодах, тому різниця віднімається.

Рядок 100 — заповнення цього рядка аналогічне рядку 080 і потребує аналізу рядків 520–580, 600 і 610 форми 1. Охарактеризуємо вибірку перерахованих показників.

Рядок 520 Балансу. Зміна показника цього рядка на кінець і початок року враховується тільки за векселями, виданими за отримані товари (роботи, послуги). Не враховуються векселі, видані за необоротні активи, які придбали, і фінансові інвестиції, а також як зобов'язання за іншими операціями, що належать до інвестиційної та фінансової діяльності.

Рядок 530 Балансу. Не враховується зміна кредиторської заборгованості в результаті:

- обміну необоротних активів на товари (роботи, послуги);
- обміну фінансових інвестицій на товари (роботи, послуги);

- зарахування кредиторської заборгованості постачальників у рахунок внесків до статутного капіталу;
- виправлення помилок минулих років.

Кредиторська заборгованість постачальників (підрядчиків) — це пасивний показник, тому його збільшення відображається у графі 3, а зменшення — у графі 4.

Припущення збільшення кредиторської заборгованості означає, що у звітному році були отримані товари (роботи, послуги), а гроші не виплачувалися, тому різницю слід додати. Зменшення кредиторської заборгованості означає, що протягом року була погашена не тільки та заборгованість, яка виникла у звітному році, а й частина заборгованості, що виникла в попередніх періодах, тому різниця віднімається.

Рядок 540 Балансу. Виключаються зобов'язання за авансами, отриманими за основні засоби, акції тощо.

Рядок 550 Балансу. Виключаються зобов'язання зі сплати податку на прибуток (ці зобов'язання враховуються у формі № 3 окремо), а також деякі розрахунки з бюджетом, якщо вони віднесені до фінансової або інвестиційної діяльності. Наприклад, розрахунки за прибутковим податком, нарахованим на дивіденди, можна віднести до фінансової діяльності.

Рядки 560, 570 і 590 Балансу. Беруть участь у розрахунку повністю, оскільки показники цих рядків не можуть бути пов'язані із фінансовою або інвестиційною діяльністю.

Рядок 600 Балансу. Враховуються тільки внутрішні розрахунки, пов'язані з операційною діяльністю.

Рядок 610 Балансу. Звичайно показник цього рядка не пов'язаний з операційною діяльністю підприємства, але якщо раптом будь-які зобов'язання пов'язані з операційною діяльністю, то зміни за рядком 610 також повинні бути враховані.

Рядок 110 — зміна показника рядка 630 форми № 1.

Припущення: збільшення доходів майбутніх періодів пов'язане з надходженням грошей, тому його слід додати до суми прибутку (збитку), зменшення означає, що частина доходів майбутніх періодів була списана на дохід поточного періоду, тому його слід відняти від прибутку (збитку).

Рядок 120 розраховується таким чином:

$$\text{Ряд. 070} \pm \text{ряд. 080} \pm \text{ряд. 090} \pm \text{ряд. 100} \pm \text{ряд. 110.}$$

Рядок 130 — сплачені відсотки за кредити, платежі із фінансової оренди. Ці суми входять до складу показника рядка 610 форми № 1 і рядка 140 форми № 2.

На відміну від попередніх рядків форми № 3, починаючи з рядка 130, усі операції відображаються прямим методом. Тобто тепер відображається тільки реальне надходження або вибуття грошей.

Рядок 140 — сплачений податок на прибуток.

Рядок 150 розраховується так:

Ряд. 120 – ряд. 130 – ряд. 140.

Рядок 160 — призначений для відображення руху коштів від надзвичайних подій.

За цим рядком може бути відображене надходження грошових коштів від страхової компанії як компенсація збитків від пожежі (повені, землетрусу тощо), виплата допомоги працівникам, які постраждали від стихійного лиха тощо.

Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності

Розділ II заповнюється із застосуванням прямого методу. У графі 3 відображаються надходження грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності, у графі 4 — грошові витрати.

Рядок 180 — надходження грошей за реалізовані акції (частки у статутному капіталі) і довгострокові векселі інших підприємств.

Рядок 190 — надходження грошей за основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні активи.

Рядок 200 — надходження грошей за продаж дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (крім активів, урахованих у ряд. 190).

Рядок 210 — надходження грошей у вигляді відсотків за позиками, довгостроковими векселями, облігаціями, за майном, переданим у фінансову оренду.

Рядок 220 — надходження грошей у вигляді дивідендів за акціями (частками у статутному капіталі) інших підприємств.

Рядок 230 — інші надходження від інвестиційної діяльності:

- повернення авансів за необоротні активи або фінансові інвестиції;

- повернення наданих іншим сторонам позик;
- надходження грошей від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів, пов'язаних із продажем інвестицій або необоротних активів тощо.

Рядок 240 — виплати грошей за акції, облигації, довгострокові векселі інших підприємств, частки у спільних підприємствах, що купуються.

Рядок 250 — виплати грошей за необоротні активи, що купуються (крім фінансових інвестицій, врахованих у ряд. 240).

Рядок 260 — виплати грошей за дочірні підприємства та інші господарські одиниці, що купуються.

Рядок 270 — інші платежі в результаті здійснення інвестиційної діяльності:

- перераховані аванси за необоротні активи або фінансові інвестиції;
- надані позики;
- виплати на капітальний ремонт і модернізацію основних засобів (оскільки ці витрати будуть капіталізовані);
- виплати грошей за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами, пов'язаними з придбанням фінансових інвестицій або необоротних активів, тощо.

Рядок 280 розраховується таким чином:

$$\begin{aligned} & \text{Ряд. 180} + \text{ряд. 190} + \text{ряд. 200} + \text{ряд. 210} + \\ & + \text{ряд. 220} + \text{ряд. 230} - \text{ряд. 240} - \text{ряд. 250} - \\ & - \text{ряд. 260} - \text{ряд. 270.} \end{aligned}$$

Рядок 290 — призначений для відображення надходження або вибуття грошей у результаті надзвичайних подій, пов'язаних з інвестиційною діяльністю.

Рядок 300 — це показник рядка 280 + (-) і показник рядка 290.

Розділ III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності

Рядок 310 — надходження грошей від розміщення власних акцій, від учасників за частки у статутному капіталі.

Рядок 320 — отримані кредити і позики, надходження грошей за випущені облигації.

Рядок 330 — інші надходження від фінансової діяльності (наприклад, відсотки за позиками).

Рядок 340 — повернення кредитів, погашення власних облигацій. Кредити в іноземній валюті відображаються з урахуванням курсових різниць, тобто у сумі фактично виплачених грошових коштів.

Рядок 350 — сума виплачених дивідендів і податок на прибуток, утриманий з дивідендів.

Рядок 360 — викуп власних акцій, платежі з фінансової оренди, повернення кредитів банку, узятих для працівників підприємства.

Рядок 370 — розраховується таким чином:

$$\text{Ряд. 310} + \text{ряд. 320} + \text{ряд. 330} - \text{ряд. 340} - \text{ряд. 350} - \text{ряд. 360}.$$

Рядок 380 — призначений для відображення надходження або вибуття грошей внаслідок надзвичайних подій, пов'язаних із фінансовою діяльністю.

Рядок 390 — це показник рядка 370 + (-) показник рядка 380.

Підсумкові рядки форми № 3.

Рядок 400. У цьому рядку підсумовується з відповідним знаком рух грошових коштів за всіма видами діяльності:

$$\pm \text{ряд. 170} \pm \text{ряд. 300} \pm \text{ряд. 390}.$$

Рядок 410. Цей показник слід узяти з балансу — це просто сума грошових коштів на початок звітного року (за винятком залишків на рахунках 331 “Грошові документи у національній валюті” і 332 “Грошові документи в іноземній валюті”):

$$\text{Ряд. 230} + \text{ряд. 240 форми № 1 (гр. 3)}.$$

Рядок 420 — показник рядка 040 цієї форми з протилежним знаком.

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	30000			
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	020	900	х		х
збільшення (зменшення) забезпечень	030				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050				
Витрати на сплату відсотків	060		х		х
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	29100			
Зменшення (збільшення):					
оборотних активів	080		1650		
витрат майбутніх періодів	090				
Збільшення (зменшення):					
поточних зобов'язань	100		6000		
доходів майбутніх періодів	110				
Грошові кошти від операційної діяльності	120	23450			

Продовження табл. 6.24

1	2	3	4	5	6
Сплачені:					
відсотки	130	x	2200	x	
податки на прибуток	140	x		x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	19250			
Рух коштів від надзвичайних подій	160				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	19250			
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Реалізація:					
фінансових інвестицій	180		x		x
необоротних активів	190		x		x
майнових комплексів	200				
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
Отримані позики	320	22000	x		x

Закінчення табл. 6.24

1	2	3	4	5	6
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	22000			
Чистий рух коштів за звітний період	400	41256			
Залишок коштів на початок року	410	230	x		x
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420				
Залишок коштів на кінець року	430	41250	x		x

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

6.5. Звіт про власний капітал

Зміст і форма звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей визначаються П(С)БО 5 (табл. 5.25). Метою складання зазначеного звіту є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу протягом звітного періоду, тобто року.

Зміни можуть бути як до збільшення власного капіталу, так і до його зменшення.

У тому випадку, коли показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу, дані у графах 3–11 наводяться у дужках (п. 17 П(С)БО 5).

“Шапка” форми № 4 з графи 3 по графу 11 — це не що інше, як розташовані по горизонталі статті розділу 1 “Власний капітал” Пасиву Балансу, які в самому Балансі розташовані по вертикалі. Статті “Скоригований залишок на початок року” (ряд. 050) і “Залишок на кінець року” (ряд. 300) відповідають даним графи 3 “На початок звітнього періоду” і графи 4 “На кінець звітнього періоду” форми 1 “Баланс” за відповідними показниками.

Таким чином, якщо розділ 1 Пасиву Балансу відображає тільки початковий і кінцевий результат звітнього року з власного капіталу, то форма № 4 розшифровує події або операції, які визначили цей кінцевий результат. Іншими словами, можна сказати, що у формі № 4 відображаються причини зміни (джерела збільшення чи причини зменшення) власного капіталу підприємства.

Джерелами власного капіталу є:

- внесений капітал (гр. 3, 4, 5);
- капітал, отриманий підприємством у результаті діяльності (гр. 6, 7, 8).

Власний капітал може зменшуватися на суму неоплаченого (гр. 9) і вилученого (гр. 10) капіталу.

Вертикально у формі № 4 у вигляді статей якраз і виписані причини, з яких власний капітал підприємства чи то збільшується, чи то зменшується.

Розглянемо їх детальніше.

Коригування. У цьому розділі три статті безпосередньо коригують залишок власного капіталу на початок року, а четверта “Скоригований залишок на початок року” (ряд. 050) показує його скориговану величину.

Стаття “Зміна облікової політики” (ряд. 020) напряму “пов’язана” з нормами П(С)БО 6. Пунктом 12 П(С)БО 6 визначено, що вплив змін облікової політики на події та операції минулих періодів відображається шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок року. У зв’язку із цим рядок 020 може “кореспондувати” (звичайно, умовно) тільки з графою 8 “Нерозподілений прибуток”.

Стаття “Виправлення помилок” (ряд. 030) призначена для коригування власного капіталу на величину помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах. Згід-

но з пунктом 4 П(С)БО 6 виправлення таких помилок здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Таким чином, і за цією статтею коригування робиться за графою 8.

Переоцінка активів. Переоцінка основних засобів передбачена П(С)БО 7 “Основні засоби”, переоцінка нематеріальних активів — П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

Що стосується переоцінки незавершеного будівництва, то, з одного боку, П(С)БО 7 “Основні засоби” поширюється на всі необоротні активи (див. “Загальні положення” цього стандарту), але, з іншого боку, коли справа стосується переоцінки, в Положенні (стандарті) чітко написано “основних засобів”, перелік яких, у свою чергу, визначений пунктом 5 П(С)БО 7 “Основні засоби”: незавершеного будівництва у цьому переліку немає.

На сьогодні питання, пов’язане з переоцінкою незавершеного будівництва, до кінця не врегульоване. Але оскільки у формі № 4 передбачені статті для відображення такої операції, то в них і слід відображати результат переоцінки незавершеного будівництва.

Що стосується інших статей розділу, який розглядається, то:

- “Дооцінка основних засобів” (ряд. 060), “Дооцінка нематеріальних активів” (ряд. 100) збільшує величину додаткового капіталу, а отже, відображається за графою 6. При цьому у бухгалтерському обліку операція дооцінки відображається проведенням Д-т 10, 11, 12, 15 — К-т 423, тому за графою 6 буде відображений кредитовий оборот за субрахунком 423 у частині основних засобів, нематеріальних активів і незавершеного будівництва.
- “Уцінка основних засобів” (ряд. 070), “Уцінка нематеріальних активів” (ряд. 110) зменшує величину додаткового капіталу, тому також відображається за графою 6, але у дужках. Слід відобразити дебетовий оборот за субрахунком 423 у частині основних засобів і нематеріальних активів і незавершеного будівництва.

Стаття “Чистий прибуток (збиток) за звітний період” (ряд. 130) заповнюється на підставі даних форми № 2: переносяться показники рядків 220 і 225, які відображаються за графою 8.

Розподіл прибутку

Три статті (чотири рядки) становлять зазначений розділ.

Стаття “Виплати власникам (дивіденди)” (ряд. 140) зменшує власний капітал підприємства. Оскільки дивіденди можуть виплачуватися як за рахунок прибутку підприємства, так і за рахунок резервного капіталу, то відповідні суми відображаються за графами 7–8.

Статті “Направлення прибутку до статутного капіталу” (ряд. 150) та “Відрахування до резервного капіталу” (ряд. 160) не зменшують власний капітал, бо на скільки поменшає показник за графою 8, на стільки ж збільшиться показник за графою 3 або(та) 7 (відповідно). Тобто власний капітал перерозподіляється відповідно до рішення учасників (засновників).

Внески учасників

Стаття “Внески в капітал” (ряд. 180) показує збільшення статутного (гр. 3), пайового (гр. 4), додатково вкладеного (гр. 5) капіталу за рахунок внесків учасників.

Стаття “Погашення заборгованості з капіталу” (ряд. 190) показує зменшення заборгованості учасників із внесків до статутного, пайового, додатково вкладеного капіталу, сума якої відображається за графою 9.

Вилучення капіталу

Стаття “Викуп акцій (часток)” (ряд. 210) заповнюється у тому випадку, якщо залишилися на кінець звітного року викуплені протягом цього року акції власної емісії. Вартість таких акцій відображається за графою 10, збільшуючи вилучений капітал, що, у свою чергу, зменшує власний капітал підприємства.

Стаття “Перепродаж викуплених акцій (часток)” (ряд. 220) заповнюється у тому випадку, якщо протягом року перепродувалися викуплені акції. Вартість викупу при цьому відображається за графою 10, зменшуючи вилучений капітал, а власний капітал — збільшуючи або зменшуючи на різницю між вартістю перепродажу і номінальною вартістю.

Стаття “Анулювання викуплених акцій” (ряд. 230) заповнюється у тому випадку, якщо протягом звітного року викуплені акції анулювалися, у результаті чого у графі 10 відображається

ся зменшення вилученого капіталу, але одночасно відбувається і зменшення статутного капіталу.

Стаття “Вилучення частки в капіталі” (ряд. 240) заповнюється у тому випадку, якщо учасникові, який виходить з товариства, повертається його внесок. При цьому розмір внеску зменшує статутний або пайовий капітал, а отже, відображається за графою 3 або 4. При цьому одночасно збільшується вилучений капітал, який відображається за графою 10.

Стаття “Зменшення номінальної вартості акцій” (ряд. 250) заповнюється у результаті проведення операції зменшення номінальної вартості. При цьому зменшується власний капітал підприємства шляхом зменшення статутного капіталу за графою 3. Крім того, цю різницю відображають за графою 10.

Інші зміни у капіталі

У статті “Списання невідшкодованих збитків” (ряд. 260) підприємства відображають суму таких збитків за рахунок джерел їх погашення. Такими джерелами можуть бути (передусім) резервний капітал (гр. 7) і нерозподілений прибуток (гр. 8).

У статті “Безплатно отримані активи” (ряд. 270) відображається вартість безплатно отриманих активів (основних засобів, незавершеного будівництва, нематеріальних активів), які збільшують інший додатковий капітал підприємства, — значить, ця вартість відображається за графою 6.

Стаття “Разом змін у капіталі” (ряд. 290) визначається арифметично як сума рядків 060 та 280 за графами 3–11.

Приклад

Підприємство має такі (умовні) показники у розділі 1 “Власний капітал” Пасиву форми № 1 “Баланс” за станом на 01.01.01.

Статутний капітал (рах. 40) — 5181 тис. грн; додатковий вкладений капітал (рах. 42) — 1779 тис. грн, інший додатковий капітал — 450 тис. грн; резервний капітал — 1320 тис. грн; нерозподілений прибуток — 150 тис. грн неоплачений капітал — 600 тис. грн. Протягом 2001 р. підприємство: дооцінило основні засоби на суму 40 тис. грн.

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, тис.	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на початок року	010	90000		534		50000	17400			15744
Коригування										
Зміна облікової політики	020									
Виправлення помилок	030									
Інші зміни	040									
Скоригований залишок на початок року	050	90000		534		50000	17400			157441

Переоцінка активів:									
Дооцінка основних засобів	060								
Уцінка основних засобів	070								
Дооцінка незавершеного будівництва	080								
Уцінка незавершеного будівництва	090								
Дооцінка нематеріальних активів	100				0,9				
Уцінка нематеріальних активів	110 120								
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130						19899,3		19809,3
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	140						(1870)		(1870)
Спрямування прибутку в статутний капітал	150	1800					(1800)		

Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270 280			12000	2450					2450 12000
Разом змін у капіталі	290	50250		12000	2450		16139,3	(1740)		79099,3
Залишок на кінець року	300	140250		12000	2450	50000	33679,3	(1740)		236539,3

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

6.6. Зміст Приміток до фінансових звітів

Згідно з П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” Примітки до фінансових звітів — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами). Одна з вимог, що її висувають до Приміток, стосується обсягу інформації (рис. 6.1).

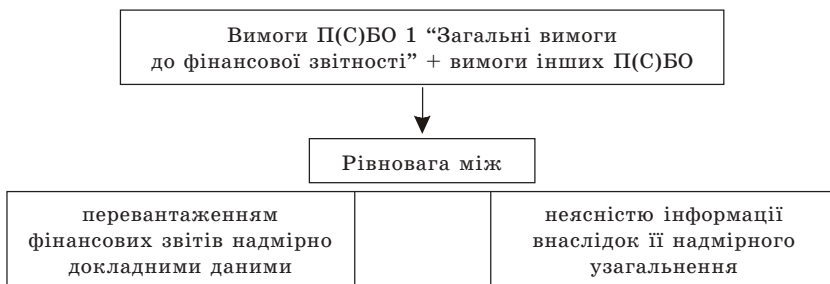


Рис. 6.1. Критерій якості Приміток до фінансових звітів

Всі Примітки до фінансових звітів поділяються на такі складові (рис. 6.2).

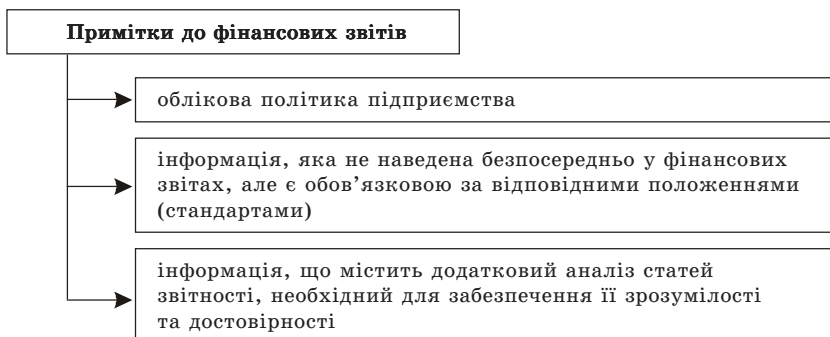


Рис. 6.2. Класифікація Приміток до фінансових звітів за змістом

Примітки доцільно подавати у такій послідовності:

1. Відповідність фінансових звітів вимогам П(С)БО.

2. Застосовані основи (основа) оцінки та облікової політики.
3. Допоміжна інформація до статей, наведених у складі кожного фінансового звіту в тому порядку, в якому подані кожна стаття і кожен фінансовий звіт.
4. Інші розкриття (непередбачені події, зобов'язання та розкриття іншої фінансової інформації, розкриття нефінансової інформації).

Ряд П(С)БО встановлюють вимоги до розкриття, які не стосуються безпосередньо певної статті фінансових звітів, а звітності в цілому (табл. 6.26).

Таблиця 6.26

Вимоги до Приміток щодо фінансової звітності в цілому

Інформація, яка потребує розкриття	П(С)БО, який установлює вимоги до Приміток
Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів	6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”
Зміна облікової політики	6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”
Перегляд облікових оцінок	6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”
Події після дати Балансу	6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”
Об'єднання підприємств та його наслідки	19 “Об'єднання підприємств”
Консолідація фінансової звітності	20 “Консолідовані фінансові звіти”
Вплив змін валютних курсів	21 “Вплив змін валютних курсів”
Вплив зміни цін та інфляції	22 “Вплив зміни цін і інфляції”
Операції з пов'язаними сторонами	23 “Розкриття інформації про пов'язані сторони і сегменти діяльності”
Сегменти спільної діяльності підприємства	23 “Розкриття інформації про пов'язані сторони і сегменти діяльності”

6.7. Перевірка зіставлення показників форм фінансової звітності

Для впевненості у правильності складання бухгалтерського Балансу (форма № 1), Звіту про фінансові результати (форма № 2), Звіту про рух грошових коштів (форма № 3), Звіту про власний капітал (форма № 4) та Приміток до річної фінансової звітності необхідно перевірити взаємну узгодженість показників фінансової звітності. В цьому йому допомагають Методичні рекомендації зіставлення показників форм фінансової звітності підприємств (табл. 6.27).

Таблиця 6.27

Методичні рекомендації співставлення показників форм річної фінансової звітності підприємств

№ п/п	Показники, які порівнюються	Порівняння показників
1	2	3
Форма № 1 “Баланс”		
1	Рядок 010, графи 3 та 4	Форма № 1, рядок 011 мінус рядок 012, графи 3 та 4
2	Рядок 030, графи 3 та 4	Форма № 1, рядок 031 мінус рядок 032, графи 3 та 4
3	Рядок 080, графи 3 та 4	Форма № 1, сума рядків 010, 020, 030, 040–070, графи 3 та 4
4	Рядок 160, графи 3 та 4	Форма № 1, рядок 161 мінус рядок 162, графи 3 та 4
5	Рядок 260, графи 3 та 4	Форма № 1, сума рядків 100–150, 160, 170–250, графи 3 та 4
6	Рядок 280, графи 3 та 4	Форма № 1, сума рядків 080, 260, 270, графи 3 та 4
7	Рядок 380, графи 3 та 4	Форма № 1, сума рядків 300–340 плюс або мінус рядок 350 мінус рядки 360, 370, графи 3 та 4
8	Рядок 430, графи 3 та 4	Форма № 1, сума рядків 400, 410, 415, 420, мінус рядок 416, графи 3 та 4

1	2	3
9	Рядок 480, графи 3 та 4	Форма № 1, сума рядків 440–470, графи 3 та 4
10	Рядок 620, графи 3 та 4	Форма № 1, сума рядків 500–610, графи 3 та 4
11	Рядок 640, графи 3 та 4	Форма № 1, сума рядків 380, 430, 480, 620, 630, графи 3 та 4
Форма № 2 “Звіт про фінансові результати”		
12	Рядок 035, графа 3	Форма № 2, рядок 010 мінус рядки 015, 020, 025, 030
13	Рядок 050, графа 3	Форма № 2, рядок 035 мінус рядок 040
14	Рядок 055, графа 3	Форма № 2, рядок 040 мінус рядок 035
15	Рядок 100, графа 3	Форма № 2, сума рядків 050, 060 мінус рядки 070, 080, 090 або рядки 060 мінус рядки 055, 070, 080,090
16	Рядок 105, графа 3	Форма № 2, сума рядків 055, 070, 080, 090 мінус рядок 060 або сума рядків 070, 080, 090 мінус рядки 050 та 060
17	Рядок 170, графа 3	Форма № 2, сума рядків 100, 110, 120, 130 мінус рядки 140, 150, 160 або сума рядків 110, 120, 130 мінус рядки 105, 140,150, 160
18	Рядок 175, графа 3	Форма № 2, сума рядків 105, 140, 150, 160 мінус рядки 110, 120, 130 або сума рядків 140, 150, 160 мінус рядки 100, 110, 120, 130
19	Рядок 180, графа 3	Декларація про прибутки підприємства
20	Рядок 190, графа 3	Форма № 2, рядок 170 мінус рядок 180
21	Рядок 195, графа 3	Форма № 2, рядок 175 плюс рядок 180
22	Рядок 220, графа 3	Форма № 2, сума рядків 190, 200 мінус рядок 205 або рядок 200 мінус рядки 195 та 205
23	Рядок 225, графа 3	Форма № 2, рядок 205 мінус рядок 190, 200 або рядок 195 плюс рядок 205 мінус рядок 200
24	Рядок 280, графа 3	Форма № 2, сума рядків 230–270

1	2	3
Форма № 3 “Звіт про рух грошових коштів”		
25	Рядок, графа 3	Форма № 2, рядок 170, графа 3
26	Рядок, графа 4	Форма № 2, рядок 175, графа 3
27	Рядок, графа 3	Форма № 2, рядок 260, графа 3
28	Рядок, графа 3	Форма № 2, сума рядків 110, 120, 130, мінус рядки 140, 150, 160, графа 3
29	Рядок, графа 4	Форма № 2, сума рядків 140, 150, 160 мінус рядки 110, 120, 130, графа 3
30	Рядок, графа 3	Форма № 2, рядок 140, графа 3
31	Рядок, графа 3	Форма № 3, різниця між сумою рядків 110–160, графа 3 і сумою рядків 030–050, графа 4
32	Рядок, графа 4	Форма № 3, різниця між сумою рядків 010, 030–050, графа 4 і сумою рядків 020–060, графа 3
33	Рядок, графа 3	Форма № 1, рядок 270, графа 3 мінус графа 4
34	Рядок, графа 4	Форма № 1, рядок 270, графа 4 мінус графа 3
35	Рядок, графа 3	Форма № 1, рядок 630, графа 4 мінус графа 3
36	Рядок, графа 4	Форма № 1, рядок 630, графа 3 мінус графа 4
37	Рядок, графа 3	Форма № 3, різниця між сумою рядків 070–110, графа 3 і сумою рядків 080–110, графа 4
38	Рядок, графа 4	Форма № 3, різниця між сумою рядків 070–110, графа 4 і сумою рядків 080–110, графа 3
39	Рядок, графа 3	Форма № 3, рядок 120, графа 3 мінус рядки 130, 140, графа 4
40	Рядок, графа 4	Форма № 3, рядок 120, графа 4 плюс рядки 130, 140, графа 4 або сума рядків 130 та 140, графа 4 мінус рядок 120, графа 3
41	Рядок, графа 3	Форма № 3, рядок 150, графа 3, плюс рядок 160, графа 3 або мінус рядок 160, графа 4

1	2	3
42	Рядок, графа 4	Форма № 3, рядок 150, графа 4 плюс рядок 160, графа 4 або мінус рядок 160, графа 3
43	Рядок, графа 3	Форма № 3, сума рядків 180–230, графа 3 мінус сума рядків 240–270, графа 4
44	Рядок, графа 4	Форма № 3, сума рядків 240–270, графа 4 мінус сума рядків 180–230, графа 3
45	Рядок, графа 3	Форма № 3, рядок 280, графа 3 плюс рядок 290, графа 3 або мінус рядок 290, графа 4
46	Рядок, графа 4	Форма № 3, рядок 280, графа 4 плюс рядок 290, графа 4 або мінус рядок 290, графа 3
47	Рядок, графа 3	Форма № 3, різниця між сумою рядків 310–330, графа 3 і сумою рядків 340–360, графа 4
48	Рядок, графа 4	Форма № 3, різниця між сумою рядків 340–360, графа 4 і сумою рядків 310–330, графа 3
49	Рядок, графа 3	Форма № 3, рядок 370, графа 3 плюс рядок 380, графа 3 або мінус рядок 380, графа 4
50	Рядок, графа 4	Форма № 3, рядок 370, графа 4 плюс рядок 380, графа 4 або мінус рядок 380, графа 3
51	Рядок, графа 3	Форма № 3, різниця між сумою рядків 170, 300, 390, графа 3 та 4
52	Рядок, графа 4	Форма № 3, різниця між сумою рядків 170, 300, 390, графа 4 та 3
53	Рядок, графа 3	Форма № 1, сума рядків 230, 240, графа 3
54	Рядок, графа 3	Форма № 3, рядок 040, графа 4
55	Рядок, графа 4	Форма № 3, рядок 040, графа 3
56	Рядок, графа 3	Форма № 1, сума рядків 230, 240, графа 4
57	Рядок, графа 3	Форма № 3, сума рядків 400, 410, 420, графа 3
58	Рядок, графа 3	Форма № 3, сума рядків 400, 410, графа 3 мінус рядок 420, графа 4
59	Рядок, графа 3	Форма № 3, сума рядків 410, 420, графа 3 мінус рядок 400, графа 4

Продовження табл. 6.27

1	2	3
60	Рядок, графа 3	Форма № 3, рядок 410, графа 3 мінус сума рядків 400, 420, графа 4
Форма № 4 “Звіт про власний капітал”		
61	Рядки 010, графи 3–11	Форма № 1, рядки 300–380, графа 3 відповідно
62	Рядки 050, графи 3–11	Форма № 4, алгебра річна сума рядків 010, 020, 030, 040, графи 3–11 відповідно
63	Рядки 130, графа 8	Форма № 2, рядок 220 або 225, графа 3
64	Рядок 150, графа 3 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 150, графа 8 (негативне значення)
65	Рядок 160, графа 7 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 160, графа 8 (негативне значення)
66	Рядки 290, графи 3–11	Форма № 4, алгебра річна сума рядків 060–280, графи 3–11 відповідно
67	Рядки 300, графи 3–11	Форма № 4, алгебра річна сума рядків 050 та 290, графи 3–11 відповідно
68	Рядки 300, графи 3–11	Форма № 1, графа 4, рядки 300–380, відповідно
69	Рядки 010–300, графа 11	Форма № 4, рядки 010–300, алгебра річна сума граф 3–10 відповідно
Форма № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”		
70	Рядки 110–080, графа 14	Форма № 5, рядки 010–080, графа 3 мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
71	Рядок 080, графи 3 та 14	Форма № 1, рядок 011, графи 3 та 4
72	Рядок 080, графи 4 та 15	Форма № 1, рядок 012, графи 3 та 4
73	Рядок 080, графи 3–15	Форма № 5, алгебра річна сума рядків 010–070, графи 3–15 відповідно

1	2	3
74	Рядки 100–260, графа 14	Форма № 5, рядки 100–260, графа 3 мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
75	Рядок 260, графи 3 та 14	Форма № 1, рядок 031, графи 3 та 4
76	Рядок 280, графи 4 та 15	Форма № 1, рядок 032, графи 3 та 4
77	Рядок 280, графи 3–19	Форма № 5, алгебра річна сума рядків 100–250, графи 3–19 відповідно
78	Рядок 340, графа 4	Форма № 1, рядок 020, графа 4 (розходження на суму авансових платежів для фінансування капітального будівництва)
79	Рядок 340, графи 3 та 4	Форма № 5, сума рядків 280–330, графи 3 та 4
80	Сума рядків 350–370, графа 4	Форма № 1, рядок 040, графа 4
81	Сума рядків 380–410, графа 4	Форма № 1, рядок 045, графа 4
82	Рядок 420, графа 5	Форма № 1, рядок 220, графа 4
83	Рядок 420, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 350–410, графи 3, 4, 5
84	Сума рядків 440–490, графа 3	Форма № 2, рядок 060, графа 3
85	Сума рядків 440–490, графа 4	Форма № 2, рядок 090, графа 3
86	Сума рядків 500–520, графа 3	Форма № 2, рядок 110, графа 3
87	Сума рядків 500–520, графа 4	Форма № 2, рядок 150, графа 3
88	Сума рядків 530, 550, 560, графа 3	Форма № 2, рядок 120, графа 3

Продовження табл. 6.27

1	2	3
89	Сума рядків 540–560, графа 4	Форма № 2, рядок 140, графа 3
90	Сума рядків 570–610, 630, графа 3	Форма № 2, рядок 130, графа 3
91	Сума рядків 570–600, 620, 630, графа 4	Форма № 2, рядок 160, графа 3
92	Рядок 690, графа 3	Форма № 5, сума рядків 640–680, графа 3
93	Рядок 690, графа 3	Форма № 3, рядок 430, графа 3
94	Рядок 690, графа 3	Форма № 1, сума рядків 230, 240, графа 4
95	Рядок 780, графи 3–9	Форма № 5, сума рядків 710–770, графи 3–9
96	Рядки 710–780, графа 9	Форма № 5, рядки 710–780, сума граф 3, 4, 5 мінус графи 6, 7
97	Рядок 780, графа 3 та 9	Форма № 1, сума рядків 400 та 410, графа 3 та 4
98	Сума рядків 800–860, 880, графа 3	Форма № 1, рядок 100, графа 4
99	Рядок 870, графа 3	Форма № 1, рядок 110, графа 4
100	Рядок 890, графа 3	Форма № 1, рядок 120, графа 4
101	Рядок 900, графа 3	Форма № 1, рядок 130, графа 4
102	Рядок 910, графа 3	Форма № 1, рядок 140, графа 4
103	Рядок 920, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 800–910, графи 3, 4, 5
104	Рядок 940, графа 3	Форма № 1, рядок 161, графа 4
105	Рядок 950, графа 3	Форма № 1, рядок 210, графа 4
Форма № 2-м “Звіт про фінансові результати”		
106	Рядок 220, графа 3	Форма № 2-м, рядок 035 мінус рядок 040, плюс рядок 060, мінус рядок 090, плюс рядок 130, мінус рядок 160, мінус рядок 165, плюс рядок 200, мінус рядок 205, мінус рядок 210

1	2	3
107	Рядок 225, графа 3	Форма № 2-м, рядок 040 мінус рядок 035, мінус рядок 060, плюс рядок 090, мінус рядок 130, плюс рядок 160, плюс рядок 165, мінус рядок 200, плюс рядок 205, плюс рядок 210

При виявленні у фінансовій звітності незначних розбіжностей встановлюється їх причини. При потребі до звітності керівництво підприємства вносить необхідні корективи. Переконавшись у достовірності фінансової звітності, яка складена за даними бухгалтерського обліку, підтвердженого первинною документацією про господарську діяльність підприємства, необхідно підтвердити правильність її складання.

6.8. Особливості складання звітності у сільськогосподарських підприємствах

На підставі Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 986-XIV та Порядку подання фінансової звітності, затвердженого Постановою КМ України від 28.02.2000 № 419, річну фінансову звітність підприємства (крім зведеної та консолідованої) подають органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством — іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики, щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних із державного бюджету, — органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, — фінансовим відділам місцевих органів виконавчої влади не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

Конкретні терміни подання фінансової звітності для державних сільгоспідприємств у межах зазначеного вище терміну встановлює Міністерство аграрної політики України. Фінансову річну звітність подають до Мінагрополітики у такому складі:

- баланс (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);

- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
 - звіт про власний капітал (форма № 4);
 - примітки до фінансової звітності (форма № 5).
- Також передбачено і статистичну звітність, а саме:
- форму № 50-с.-г. “Основні показники роботи сільгосп підприємств за 20__ рік”, затверджену наказом Держкомстату України від 01.07.02 № 254;
 - звіт про фінансові результати та дебіторську і кредиторську заборгованість (форма № 1-Б).

Заповнюючи форми № 1–5, керуються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими наказами Міністерства фінансів України та Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 № 132.

Щоб забезпечити достовірність показників фінансових звітів, перед їх складанням усі підприємства зобов’язані провести інвентаризацію активів і зобов’язань — перевірити і документально підтвердити їх наявність, стан та оцінку.

Виконують це згідно з Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 № 69. Інвентаризують усі активи та зобов’язання підприємства (у тому числі й ті, що йому не належать і обліковуються на позабалансових рахунках), крім майна, цінностей, коштів і зобов’язань, інвентаризацію яких проводили після 1 жовтня звітного року.

Особливості інвентаризації грошових коштів у касі підприємства викладено в Положенні про ведення касових операцій у національній валюті України, затвердженому постановою Правління НБУ від 19.02.01 № 72.

За погодженням з Державним комітетом статистики України у формах фінансової звітності та формі № 50-с.-г., а також у зведених звітах вартісні показники вказують у тисячах гривень з одним десятковим знаком, натуральні — в центнерах, людино-години — в тисячах.

Форма № 1 “Баланс підприємства”. Показники на початок звітного періоду переносять із річного звіту за минулий рік (графу 4).

Основні засоби, прийняті у фінансову оренду, обліковують на Балансі орендаря, а в операційну — на забалансових рахунках.

У статті “Довгострокові фінансові інвестиції” відображають активи, які підприємство утримує для збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигід (акції переробних і сервісних підприємств АПК, пайові внески до статутних капіталів кооперативів тощо). Якщо інвестор суттєво впливає на такі підприємства (володіє 20–50 % акцій), то такі вкладення обліковують та оцінюють за методом участі в капіталі.

У статті “Довгострокова дебіторська заборгованість” показують заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу (проміжку часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг) та буде погашена після дванадцяти місяців з дати Балансу.

У статті “Відстрочені податкові активи” фіксують суму податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

До статті “Виробничі запаси” потрапляє вартість активів, облік яких ведуть на рахунках 20 “Виробничі запаси” і 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

У статті “Товари” показують вартість товарів, придбаних для наступного продажу, без торгових націнок.

У статтях “Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків” і “Поточні зобов’язання з внутрішніх розрахунків” учасники спільної діяльності без створення юридичної особи відображають дебіторську або кредиторську заборгованість у рамках спільної діяльності.

Дебетовий залишок на рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” входить до статті “Інша поточна дебіторська заборгованість”.

У статті “Статутний капітал” відображають загальну суму внесків власників (учасників) до капіталу підприємства. Нагадуємо, що рахунки обліку статутного капіталу та джерел фінансування не кореспондують при нарахуванні амортизації, операціях з основними засобами та капітальними інвестиціями. Стат-

ті “Пайовий капітал”, “Неоплачений капітал” і “Вилучений капітал” заповнюють тільки недержавні підприємства.

Показники рядків 012, 032, 162, 350, 360, 370 (при збитках) Балансу наводять в дужках як такі, що вираховують.

У статті “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)” підприємство показує суму нерозподіленого прибутку або в дужках — суму непокритих збитків.

Одержані кошти цільового фінансування на витрати некапітального характеру визнають доходом у період їх здійснення. Плату за користування дитячими дошкільними закладами у складі цільового фінансування не відображають, а включають до інших операційних доходів підприємства.

Кошти цільового фінансування, використані на капітальні інвестиції, списують у дебеті рахунка 48 в кредит рахунка 69 “Доходи майбутніх періодів”. При введенні в експлуатацію необоротних активів і нарахуванні амортизації на її суму визнають дохід звітного періоду і зменшують на неї доходи майбутніх періодів.

Форма № 2 “Звіт про фінансові результати”. Звіт заповнюють відповідно до вимог, викладених у П(С)БО 3. Графа 4 “За попередній період” переносять із річного звіту за попередній рік (графа 3).

Розділ I “Фінансові результати”

Дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображають у рядку 010 за принципом відвантаження незалежно від термінів одержання грошових коштів (чи їх еквівалентів) від покупців (замовників) і без вирахування із доходів сум наданих знижок, повернення проданих товарів і непрямих податків (ПДВ, акцизний збір тощо).

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначають за П(С)БО 1 “Витрати”, а реалізованих товарно-матеріальних цінностей — за П(С)БО 9 “Запаси”. Суми фіксованого сільськогосподарського податку на підставі Методичних рекомендацій протягом року належать до загальновиробничих витрат, а в кінці року розподіляють на собівартість продукції пропорційно площі зайнятих сільськогосподарських угідь. До собівартості не включають адміністративні витрати, а також витрати на збут, відображені в окремих рядках Звіту про фінансові результати.

До статті “Інші операційні доходи” потрапляють доходи від реалізації виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, від операційної оренди, операційних курсових різниць, реалізації іноземної валюти, списання кредиторської заборгованості, суми отриманих асигнувань і субсидій, штрафів, пені, недовіток та ін.

У статті “Інші операційні витрати” відображають собівартість реалізованих виробничих запасів, іноземної валюти, втрати від знецінення запасів, виявлені недостачі і втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки, витрати на утримання об’єктів соціально-культурної сфери, відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості, витрати за рахунок коштів цільового фінансування в межах, що відповідають його умовам.

У статті “Дохід від участі в капіталі” показують дохід від інвестиційної діяльності в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть за методом участі в капіталі.

У статті “Інші фінансові доходи” показують дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковують за методом участі в капіталі).

До статті “Інші доходи” записують дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, неопераційних курсових різниць, безоплатно отриманих активів, списання кредиторської заборгованості, яка не виникла під час операційного циклу, після закінчення терміну позовної давності.

У статті “Фінансові витрати” відображають витрати на сплату процентів та інші, пов’язані із залученням позикового капіталу.

У статті “Інші витрати” наводять собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; витрати від неопераційних курсових різниць, уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій, витрати на ліквідацію необоротних активів, залишкову вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів та інші витрати звичайної діяльності.

У статті “Податок на прибуток від звичайної діяльності” вказують суму податку на прибуток, нараховану відповідно до П(С)БО 1 “Податок на прибуток”.

У статтях “Надзвичайні доходи” і “Надзвичайні вигоди” відображають відповідно: невідшкодовані втрати від надзвичайних

подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій, включаючи витрати на запобігання виникненню таких втрат), доходи і витрати від інших подій і операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, за вирахуванням витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти у цьому розділі не наводиться.

Розділ II “Елементи операційних витрат”

Тут наводять елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), понесених підприємством у процесі господарської діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

У статті “Матеріальні затрати” записують вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини і основних матеріалів, палива, енергії, будівельних матеріалів і запасних частин, тари, допоміжних та інших матеріалів. Вартість поворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, до елементу операційних витрат не включаються.

У статті “Витрати на оплату праці” показують витрати на виплату заробітної плати, премій і заохочень відповідно до прийнятої на підприємстві системи оплати праці і стимулювання, матеріальна допомога, компенсаційні витрати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

У статті “Відрахування на соціальні заходи” наводять відрахування на пенсійне і соціальне страхування (у тому числі страхування на випадок безробіття) та інші соціальні заходи, відрахування на індивідуальне страхування персоналу.

До статті “Амортизація” потрапляє амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, нарахована згідно з правилами бухгалтерського обліку.

До статті “Інші операційні витрати” включають роботи і послуги сторонніх організацій, суми податків і зборів (обов’язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, суми фіксованих санкцій, а також витрати на

відрядження, на послуги зв'язку, плату за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Зверніть увагу: сума всіх витрат операційної діяльності в розділі 1 форми № 2 може відрізнятись від суми витрат за елементами операційних витрат з розділу II (зокрема, на зміну залишків незавершеного виробництва, готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва).

Форма № 3 “Звіт про рух грошових коштів”. Його зміст і загальні вимоги до розкриття статей визначає П(С)БО 4. Еквівалентами грошових коштів виступають казначейські векселі, депозитні сертифікати та інші короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції.

Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій тощо) та дані про внутрішні зміни у складі грошових коштів та їх еквівалентів (наприклад, надходження коштів з банку до каси підприємства) у Звіті про рух грошових коштів не розкривають.

Форма № 4 “Звіт про власний капітал”. У ньому відображають зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Власний капітал — це частка в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Порядок складання звіту регулює П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”.

У статтях “Залишок на початок року” та “Залишок на кінець року” відображають суми власного капіталу, наведені в Балансі підприємства, на початок і кінець звітного періоду відповідно.

У графі “Статутний капітал” указують зафіксовану в установчих документах загальну вартість внесків власників (учасників) до капіталу підприємства. Збільшують або зменшують статутний капітал виключно за рішенням власників (учасників) підприємства. Переоцінки активів або дооцінки чи уцінки основних засобів, незавершеного будівництва і нематеріальних активів через статутний капітал не проводять.

У графі “Резервний капітал” наводять суму резервів, створених за рахунок нерозподіленого прибутку відповідно до чинного законодавства або установчих документів підприємства.

У статтях “Зміна облікової політики”, “Виправлення помилок”, “Інші зміни” показують суми коригувань, передбачених

П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюють шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на податок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (попереднього збитку). За цим стандартом змінами в обліковій політиці вважають зміни, що виникли внаслідок зміни статутних вимог (підприємство приватизувалося, змінило організаційно-правову форму тощо), вимог органу, який затверджує положення бухгалтерського обліку, або якщо такі зміни забезпечують достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Необхідність у користуванні у зв’язку з іншими змінами може виникнути, наприклад, через події, які відбудуться після дати балансу (їх перелік міститься у додатку до П(С)БО 6).

Форма № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”. Сюди потрапляють показники і пояснення, що забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, та інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Розкривають таку інформацію у вигляді, обраному бухгалтером письмово (таблицею, графіком тощо).

Різниця між сумою дебіторської заборгованості за Балансом, відображеною у рядках 161 і 210 (графа 4), та сумою заборгованості, відображеною у рядках 940 і 950 граф 4–6 Приміток, показує наявність заборгованості, яка не погашена більше року.

При заповненні розділу “Недостачі і втрати від псування цінностей” необхідно керуватись П(С)БО 9 “Запаси” та інструктивними матеріалами із застосування позабалансового рахунка 07 “Списані активи”.

Форма № 50-с.г. “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств за 20__ рік”. При її складанні особливу увагу звертають на таке. У I розділі форми № 50-с.г. відображають виробництво та реалізацію тільки власної сільгосп продукції. Куплену продукцію у формі не відображають.

У графах 4–6 не показують продукцію, направлену на переробку як на власні переробні підприємства, так і на давальницьких умовах, тому що її не можна вважати реалізованою. Сюди записують продукцію, продану заводам для її переробки, продукцію,

що залишається у власності заводу в рахунок оплати послуг із переробки, та реалізовану власну сільгосппродукцію, перероблену на власних виробничих потужностях. Продукцію, придбану в інших підприємств, у формі № 50-с.-г. не відображають, адже після переробки готова продукція, куплена у підприємства-переробника, вже не є власною.

Реалізовану власну продукцію, перероблену на власних виробничих потужностях, показують за кодами 0220–0250 форми № 50-с.-г.

У графі 2 “Собівартість основної продукції” платники фіксованого сільгосподатку зазначають його суми (окремо за кожним кодом або видом продукції).

Суму нарахованого (сплаченого) фіксованого сільськогосподарського податку протягом року відносять до загальновиробничих витрат (рахунок 91).

У кінці звітного періоду (року) цю суму розподіляють між об’єктами обліку витрат рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятих відповідними культурами.

Якщо з однієї й тієї ж площі зібрано два врожаї, то на кожну культуру відносять половину нарахованої суми податку.

Платники фіксованого сільськогосподарського податку не повинні заповнювати код 0285 “Відрахування на соціальні заходи” у розділі II форми № 50-с.-г. Суми цього податку такі платники показують за кодом 0345 “Інші витрати (включаючи плату за оренду)”.

Варто також зазначити, що за кодом 0345 у формі № 50-с.-г. орендарі повинні відображати орендну плату за земельні частки (паї) і майнові паї та витрати, пов’язані з підтриманням орендованих земельних і майнових паїв у належному технічному стані, включаючи витрати на проведення поточних і капітальних ремонтів. А за кодами 0350 і 0351 треба окремо виділяти суми орендної плати відповідно за земельні частки (паї) та майнові паї.

Суми отриманих сільськогосподарськими товаровиробниками дотацій не включають до складу виробничої собівартості основної і реалізованої продукції (графи 2, 5) та доходу (виручки) від реалізації (графа 6). Їх показують у формі № 50-с.-г. за кодом 0366 “Інші операційні доходи”. До того ж у графі 5 показують собівартість реалізованої продукції без акцизного збору, а у гра-

фі 6 — дохід (виручку) від реалізації продукції разом з акцизним збором. Таким чином, для обчислення валового прибутку (збитку) (код 0360 мінус код 0365) від результату від реалізації продукції (робіт, послуг) (код 0270, графі 6 мінус графа 5) необхідно відняти суму акцизного збору (код 0221).

Показники розділу III форми № 50-с.-г. треба обов'язково ув'язати з відповідними показниками форми № 2 “Звіт про фінансові результати” (табл. 6.28).

Таблиця 6.28

**Таблиця перевірки
основних показників статистичної форми № 50-с.-г.
“Основні економічні показники сільгоспідприємства
за 2002 рік”**

№ п/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
1	Код 0010, графи 2, 3, 5, 6	Форма № 50-с.-г., сума кодів 0020, 0040–0120, відповідно графи 2, 3, 5, 6
2	Код 0020, графи 2, 3, 5, 6 більше	Форма № 50-с.-г., сума кодів 0025, 0030, відповідно графи 2, 3, 5, 6
3	Код 0130, графи 2, 3, 5, 6	Форма № 50-с.-г., сума кодів 0140–0210, відповідно графи 2, 3, 5, 6
4	Код 0220, графи 2, 3, 5, 6 більше	Форма № 50-с.-г., сума кодів 0230–0250, відповідно графи 2, 3, 5, 6
5	Код 0270, графи 2, 3, 5, 6	Форма № 50-с.-г., сума кодів 0010, 0130, 0220, 0260, відповідно графи 2, 3, 5, 6
6	Код 0270, графа 6	Форма № 2, код 010 мінус код 015, графа 3
7	Код 0290, графи 1, 2, 3	Форма № 50-с.-г., сума кодів 0295–0335, відповідно графи 1, 2, 3
8	Код 0295, графа 1	Форма № 50-с.-г., код 0295, графа 2
9	Код 0300, графа 1	Форма № 50-с.-г., код 0300, графа 3
10	Код 0301, графа 1	Форма № 50-с.-г., код 0301, графа 3
11	Код 0310, графа 1	Форма № 50-с.-г., код 0310, графа 2
12	Код 0345, графи 1, 2, 3 більше	Форма № 50-с.-г., код 0350, 0351, відповідно графи 1, 2, 3

1	2	3
13	Код 0355, графи 1, 2, 3	Форма № 50-с.-г., сума кодів 0280, 0285, 0290, 0340, 0345, відповідно графи 1, 2, 3
14	Коди відповідно з 0280 до 0355, графа 1 більше або дорівнює	Форма № 50-с.-г., коди відповідно з 0280 до 0355, сума граф 2 і 3
15	Код 0340, графа 1 менше	Форма № 2, код 260, графа 3
16	Коди відповідно 0280, 0285, графа 1 менше	Форма № 2, коди відповідно 240, 250, графа 3
17	Код 0221, графа 1	Форма № 2, код 020, графа 3
18	Код 0360, графа 1	Форма № 2, код 050, графа 3
19	Код 0365, графа 1	Форма № 2, код 055, графа 3
20	Код 0360 мінус код 0365, графа 1	Форма № 50-с-г, код 0270, графа 6 мінус графа 5, мінус код 0221, графа 1
21	Код 0366, графа 1	Форма № 2, код 060, графа 3
22	Код 0367, графа 1	Форма № 2, код 070, графа 3
23	Код 0368, графа 1	форма № 2, код 080, графа 3
24	Код 0369, графа 1	Форма № 2, код 090, графа 3
25	Код 0370, графа 1	форма № 2, код 130, графа 3
26	Код 0375, графа 1	Форма № 2, код 160, графа 3
27	Код 0380, графа 1	форма № 2, код 220, графа 3
28	Код 0385, графа 1	Форма № 2, код 225, графа 3
29	Код 0450, графи 1, 2 більше	Форма № 50-с.-г., суми кодів 0451-0453, відповідно графи 1, 2
30	Коди відповідно 0450, 0451, 0452, 0453, графа 1 більше або дорівнює	Коди відповідно 0450, 0451, 0452, 0453, графа 2

Звітність фермерських (селянських) господарств. Як юридична особа фермерське господарство згідно з чинним законодавством зобов'язане здійснювати розрахунки з бюджетом та складати фінансову і статистичну звітність.

Фермерське господарство за характером своєї виробничої діяльності й структурним складом прирівнюється до суб'єктів малого підприємництва, для яких встановлено скорочену за показниками фінансову звітність у складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) та річну форму статистичного спостереження ф. № 2 (ферм) “Основні показники господарської та фінансової діяльності селянського (фермерського) господарства”.

У формі № 1-м “Баланс” у складі статей “Виробничі запаси” (код 100) включають “валову заборгованість замовників за будівельними контрактами”, тобто понесені витрати за незакінченими будівельними контрактами.

У складі статті “Інші оборотні активи” (код 250) наводять, зокрема, вартість грошових документів і сальдо субрахунка “Податкові зобов'язання” рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”. Відповідно, сальдо субрахунка “Податковий кредит” рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” і суму валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами відносять до статті “Інші поточні зобов'язання” (код 610).

У формі № 2-м “Звіт про фінансові результати” показують доходи, одержані фермерським господарством за звітний період, і витрати, понесені господарством за цей же період, а також податки, які фермерське господарство нараховує до сплати за результатами діяльності за звітний період. Завдяки внесеним наказом № 989 змінам у цій формі звітності у статті “Інші операційні витрати” (код 090) ф. № 2-м наводять: собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суму списаних безнадійних боргів, втрати від знецінення виробничих запасів, втрати від операційних курсових різниць, визнані економічні санкції, відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат, інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Для відображення витрат за нарахованими до сплати сумами єдиного податку, спеціального торгового патенту або сум фіксованого сільськогосподарського податку у ф. № 2-м ввели новий рядок 131, де записують конкретну назву податку на суму, належну до сплати.

У статті “Інші звичайні витрати” показують: витрати на сплату відсотків та інші витрати підприємства, пов’язані із залученням позикового капіталу; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

Особливістю статистичного обліку в сільському господарстві є те, що його ведуть за функціональною ознакою, тобто облік охоплює всіх сільськогосподарських товаровиробників незалежно від їх основного виду діяльності, а також за територіальним принципом, тобто за місцем знаходження сільськогосподарських ресурсів (землі, поголів’я), а не за місцем реєстрації господарств.

Основною річною формою статистичної звітності господарської діяльності фермерських господарств є ф. № 2 (ферм) “Основні показники господарської та фінансової діяльності селянського (фермерського) господарства”. Її затверджено наказом Держкомстату України від 01.07.02 № 254.

У розділі I “Чисельність працівників” показують загальну чисельність працюючих у господарстві. Членами господарства можуть бути подружжя, їх батьки, діти, які досягли 16-річного віку, та інші родичі або наймані працівники, які працюють за трудовою угодою.

У розділі II “Використання землі” вносять всю земельну площу в гектарах з точністю до сотих, а також земельні ділянки, орендовані для виробничих цілей. Сільськогосподарські угіддя показують за видами: рілля, перелоги, сади, ягідники, виноградники (крім посадок захисних насаджень), сінокоси, вигони на пасовища. Окремим рядком виділяють площу землі, взяту в оренду за земельні сертифікати і земельні частки (паї) (здану в оренду землю не показують).

У розділах III і IV показують фінансові результати та витрати на виробництво продукції відповідно до чинних вимог П(С)БО 1

“Дохід”, П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 1 “Витрати” та ін. Основні показники статистичної звітності повинні узгоджуватися і відповідати показникам фінансової звітності за ф. № 1-м та ф. № 2-м.

Важливим розділом у ф. № 2 (ферм) є розділ V “Реалізація сільськогосподарської продукції власного виробництва”. Фермерське господарство використовує її показники для визначення можливості переходу на сплату фіксованого сільськогосподарського податку.

У цьому розділі відображають операції з реалізації продукції власного виробництва, які обліковують на рахунку 70 “Доходи від реалізації” без урахування сум податку на додану вартість. Тут показують також продукцію (в натурі), продану протягом звітного року торговельним підприємствам, а також заготівельним і переробним організаціям у рахунок погашення заборгованості за фіксованим сільськогосподарським податком.

Давальницька сировина не входить до обсягів реалізованої продукції. З продукції рослинництва у загальні обсяги реалізації зернових не включають дані, а обсяги, що передані хлібоприймальним підприємствам на відповідальне безкоштовне зберігання. З продукції тваринництва худобу та птицю показують в живій вазі з приростом, але без урахування ваги племінної худоби та птиці, а також худоби, реалізованої для переробки біофабрикам та біокомбінатам.

Кількість органічних добрив (гною, різних компостів, пташиного посліду та ін.) показують у кількості, що була внесена під урожай поточного року під пари і зяб у розділі VI ф. № 2 (ферм).

Сільськогосподарську техніку, яка є власністю господаря (розділ VII), записують у загальній кількості на звітну дату (працюючу і непрацюючу) в розрізі видів, марок і потужностей. Сумарну потужність електродвигунів та електроустановок, що обслуговують виробничий процес, перераховують у кінські сили множенням потужності в кіловатах на коефіцієнт 1,36.

Потужність легкових автомобілів, автобусів та інших автомобілів невиробничого призначення не включають до розрахунку.

До фактичних витрат на придбання сільськогосподарської техніки включають вартість техніки і обладнання, взятого у фінансовий лізинг.

Також обов'язково у звітності (розділ IX) показують вартість та суму Знос (амортизація) у нематеріальних активів, якщо вони є в господарстві.

Показники фінансової і статичної звітності наводять у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Терміни подання фінансової звітності визначені постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419: річна — не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Статистичну звітність також слід скласти і подати до 20 лютого.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Бухгалтерська звітність, її виникнення, значення та завдання.
2. Класифікація звітності.
3. Види звітності на сучасному етапі та взаємозв'язок між ними.
4. Нормативна база до складання звітності.
5. Порядок подання фінансової звітності.
6. Якісні характеристики фінансової звітності.
7. Принципи підготовки фінансової звітності.
8. Основні компоненти фінансової звітності.
9. Елементи фінансової звітності.
10. Призначення Балансу та його структура.
11. Актив Балансу. Визначення і оцінка активів.
12. Класифікація активів.
13. Особливості оцінки та відображення у Балансі необоротних активів.
14. Пасив Балансу, його загальна характеристика.
15. Визначення, оцінка та класифікація статей Пасиву.
16. Визначення, оцінка та класифікація зобов'язань.
17. Особливості оцінки та відображення у Балансі довгострокових зобов'язань.
18. Склад поточних зобов'язань та їх подання у Балансі.
19. Загальна характеристика Звіту про фінансові результати.
20. Визнання та оцінка доходів і витрат у Звіті про фінансові результати.
21. Структура Звіту про фінансові результати.
22. Класифікація доходів і витрат у Звіті про фінансові результати.
23. Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду у Звіті про фінансові результати.
24. Визначення економічних елементів операційних витрат у Звіті про фінансові результати.
25. Загальна характеристика Звіту про власний капітал.

26. Визначення, визнання, оцінка і функції власного капіталу.
27. Класифікація і складові власного капіталу.
28. Характеристика статей власного капіталу та порядок їх відображення у Балансі.
29. Структура і зміст статей Звіту про власний капітал.
30. Порядок складання Звіту про власний капітал.
31. Призначення Звіту про рух грошових коштів.
32. Послідовність складання Звіту про рух грошових коштів.
33. Структура Звіту про рух грошових коштів.
34. Подання інформації про рух грошових коштів в результаті операційної діяльності.
35. Визначення руху коштів внаслідок інвестиційної діяльності.
36. Визначення руху коштів внаслідок фінансової діяльності.
37. Призначення і склад приміток.
38. Розкриття інформації в примітках до Балансу про нематеріальні активи.
39. Розкриття інформації в примітках до Балансу про основні засоби.
40. Розкриття інформації в примітках до Балансу про фінансові інвестиції.
41. Розкриття інформації в примітках до Балансу про запаси.
42. Розкриття інформації в примітках до Балансу про дебіторську заборгованість.
43. Розкриття інформації в примітках до Балансу про зобов'язання.
44. Розкриття інформації про доходи в примітках до Звіту про фінансові результати.
45. Розкриття інформації про витрати в примітках до Звіту про фінансові результати.
46. Розкриття інформації про власний капітал у примітках до фінансових звітів.
47. Розкриття інформації про рух грошових коштів у примітках до фінансових звітів.

ОСОБЛИВОСТІ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РІЗНИХ ГАЛУЗЕЙ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

7.1. Загальні питання автоматизації обліку

Ефективність роботи бухгалтера, аналітика та управлінця на підприємстві суттєво підвищується завдяки засобам інформатизації та автоматизації документообігу, які дозволяють оперативно накопичувати відповідні бази даних про наслідки господарської діяльності та використовувати їх для формування редактування і друку вихідних документів, квартальних, піврічних і річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям, ланкам управління щодо ефективності роботи, підвищувати ефективність праці аудиторів, ревізорів.

Мікроекономічний механізм повинен сприяти виконанню конкретних завдань, що стоять перед підприємством у конкретний період, у конкретній ситуації, і одночасно відповідати інтересам усіх зацікавлених осіб. Ефективність цього процесу пов'язана з функціонуванням сфери, що обслуговує систему управління підприємствами та становить основу його інформаційного забезпечення — сферою бухгалтерського обліку.

У питаннях створення відділів інформатизації та автоматизації документообігу бухгалтерської служби є багато недоречностей та недоліків, які гальмують розвиток інформаційної мережі, що знижує ефективність нових та новітніх інформаційних технологій. Серед них слід виділити такі:

- використання різноманітних програмних засобів як нових, так і застарілих, значно ускладнює обслуговування інформаційної системи та знижує ефект її впровадження;

- усунення окремих недоліків різноманітних програмних засобів може перейти в повсякденну проблему, що потребує створення засобів моніторингу стану всієї інформаційної мережі;
- відсутність нормативної бази для регулювання автоматизованої форми обліку на вітчизняному рівні.

Сьогодні багатьох керівників не задовольняє рівень автоматизації на підприємстві. Фізично і морально застарілі інформаційні системи, різноманітний набір програм та окремих автоматизованих робочих місць не в змозі забезпечити керівників оперативною і достовірною інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

Недосконалість системи управління призводить до зниження прибутковості діяльності підприємства, нестійкого становища на ринку товарів і послуг. Витрати на обслуговування і доробку інформаційних систем автоматизації мають тенденцію до підвищення, а фактичний результат від їх використання залишається на незадовільному рівні. Розробка заказаних інформаційних бухгалтерських систем досить дорога і займає багато часу при відсутності гарантії очікуваного результату.

Тому досить актуальною залишається проблема дослідження можливостей програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку і прийняття на їх підставі ефективних управлінських рішень. Перед науковцями стоїть завдання розробки та вдосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах, галузях народного господарства як основного джерела інформаційно забезпечення користувачів усіх рівнів в умовах використання інформаційних технологій.

Інформаційні бази мають забезпечувати як мінімум шестирівневу функціональну обробку інформації.

I. Загальні організаційні принципи побудови підприємства: проектування автоматизованої системи управління під специфіку конкретного підприємства; оптимізація бізнесу, процесів відповідно до нової або існуючої системи управління; визначення облікової політики підприємства; удосконалення організації документообігу, складання звітності, бухгалтерського, складського та інших видів обліку; створення єдиного інформаційного простору для всіх служб управління.

II. Оперативні принципи управління підприємством: управління закупками — матеріально-технічне забезпечення, управлін-

ня реалізацією — збут продукції, управління бартерними операціями та взаєморозрахунками, управління запасами — рух і наявність матеріальних цінностей та малоцінних і швидкозношуваних предметів, управління консигнаційними операціями, управління реалізацією через торговельні комплекси з використанням сучасних реєстрів розрахункових операцій, управління договірними зобов'язаннями, розрахунками з постачальниками і покупцями, управління фінансами підприємства, здійснення моніторингу, управління витратами виробництвом, управління проектами, управління собівартістю продукції — товарів, послуг, управління персоналом, обліком кадрів, управління автотранспортом тощо.

Вирішення завдань бухгалтерського, податкового обліку відбувається без додаткових витрат, шляхом вторинної обробки даних оперативного управління. Таким чином, первинним є управління, а бухгалтерський облік — необхідний засіб для контролю, складання документів.

III. Комплексна обробка інформації відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку: готівкові та безготівкові операції підприємства, облік валютних операцій, облік товарно-матеріальних цінностей, облік необоротних активів, облік праці і заробітної плати, облік фактичних витрат, ведення головної книги та складання Балансу, ведення податкового обліку, формування консолідованої звітності, формування бухгалтерської та фінансової звітності за міжнародними стандартами.

IV. Контролюючі функції: контроль за виконанням планів, проектів, контроль за кошторисом витрат, контроль за взаємними фінансовими зобов'язаннями, контроль за використанням ресурсів підприємства, контроль якості, можливість виставлення реклаमाцій.

V. Аналітичні функції: аналіз виконання планів і використання ресурсів, аналіз фінансової і господарської діяльності, аналіз ефективності використання оборотних засобів, аналіз фактичних витрат (собівартості) і зіставлення їх з плановими, аналіз ефективності маркетингових заходів і рекламних заходів.

VI. Технічні можливості інформаційних бухгалтерських програм: невибагливість до комп'ютерних систем, технічних можливостей комп'ютера, швидкість виконання поставлених завдань, обробки оптимального потоку первинних документів

для підприємства, редагування бухгалтерських форм, обмін даними з іншим програмним забезпеченням, обмін інформацією через мережу, надійний захист і збереження інформації, можливість замінити програму (поновити версію).

Крім функціональних можливостей, комп'ютерний облік повинен відповідати єдиній прийнятій методологічній основі сучасного бухгалтерського обліку та забезпечувати:

- ведення бухгалтерського обліку на основі принципів подвійного запису;
- взаємозв'язок даних аналітичного і синтетичного обліку;
- суцільне відображення автоматизованим способом господарських операцій на основі первинних документів;
- зменшення ручної, монотонної праці;
- контроль за достовірністю введених даних, цілісністю господарських операцій;
- формування довільних зведень, бухгалтерських звітів автоматизованим способом.

В комп'ютерному варіанті бухгалтерського обліку технологія ведення господарських операцій і створення реєстрів може проводитися за допомогою таких компонентів: по-перше, за допомогою бухгалтерських проведення, по-друге, за допомогою господарських операцій і, по-третє, за допомогою первинних документів (рис. 7.1).

Технологія автоматизації бухгалтерського обліку своїми процесами аналогічна до звичайного "паперового" обліку. Кожен комп'ютерний бухгалтерський компонент має зв'язки із синтетичними та аналітичними рахунками, документами-підставами, іншими реєстрами господарських операцій. Основними загальними реквізитами комп'ютерних бухгалтерських реєстрів є: дата, код проведення, заповнені строки, сума проведення, номер синтетичного рахунка з дебету, його аналітичні рахунки, номер синтетичного рахунка з кредиту, його аналітичні рахунки.

Крім того, особливим моментом для створення хронологічного порядку ведення документів використовується не тільки реєстрація дати документа, а й порядок їх слідування. В різних інформаційних системах бухгалтерського обліку може використовуватися більш розгалужена структура облікового процесу.

Реєстр господарських операцій використовується для автоматизації обліку, якщо господарська операція пов'язана з вико-

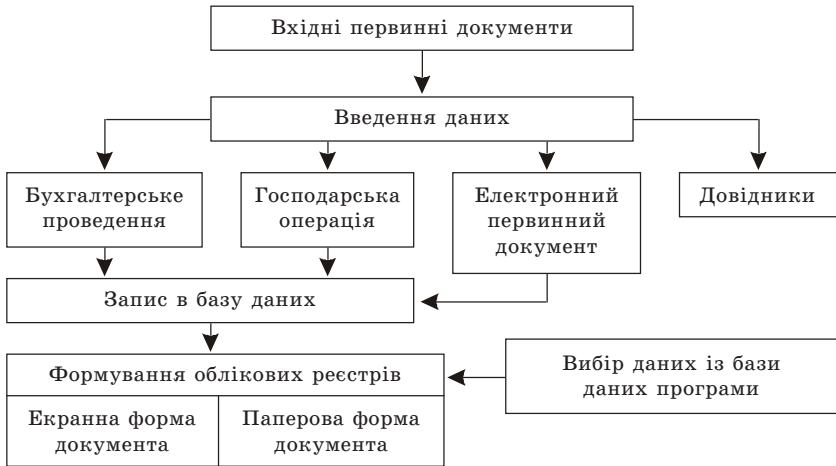


Рис. 7.1. Технологічна обробка облікової інформації в інформаційних системах обліку

ристанням ведення набору бухгалтерських проведень. При реєстрації автоматично формуються бухгалтерські проведення за окремо взятою господарською операцією. В багатьох програмних продуктах (наприклад, “Парус-Підприємство”) господарські операції типізують на основі типових операцій і на їх основі проводять окрему господарську операцію у міру ведення господарських операцій.

Для первинних документів у бухгалтерських програмах створено окремий обліковий реєстр документів — журнал, в якому подано набір типових документів, згрупованих за певною ознакою (журнал “Банк”, в якому реєструються, фіксуються платіжні доручення, банківські виписки, заяви на акредитив; журнал “Каса”, в якому відображаються прибуткові і видаткові ордери тощо). Якщо документ пов’язано з формуванням проведень, одночасно з веденням дати, виду операції, підпорядкованих документів, то формується бухгалтерське проведення.

В багатьох програмних продуктах передбачається заповнення одного типового документа і на підставі його даних формування інших документів у міру здійснення господарської операції та відображення її в обліку (рис. 7.2).



**Рис. 7.2. Структура зв'язку документів
у програмі "1С: Підприємство" при отриманні ТМЦ
і проведенні розрахунків**

Важливим елементом інформаційного забезпечення є використання різноманітних довідників та констант, які спрощують заповнення електронних документів шляхом автоматичної підстановки одиниць виміру, статей витрат, використання аналітичних рахунків, що запроваджені до синтетичних рахунків.

Програми реєстрації і обробки бухгалтерської інформації повинні бути адаптовані до встановлених правил ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, це стосується представлення бухгалтерських реєстрів в зручному вигляді для читання і розуміння записів, виключення несанкціонованого виправлення записів у реєстрах.

Для будь-якої форми бухгалтерського обліку характерні свої спільні особливості:

- незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна;
- повнота відображення в обліку за звітний період усіх господарських операцій, проведених у зазначений час, і результатів інвентаризації майна і зобов'язань;

- правильність віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку.

У рамках цих вимог ведення бухгалтерського обліку за допомогою засобів комп'ютерного обліку не повинно бути копіюванням технічних прийомів при журнально-ордерній чи меморіальній формі обліку. Організація обліку в комп'ютерному варіанті має ряд особливостей.

Порівнюючи форми бухгалтерського обліку, можна виділити характерні фази обробки облікової інформації: збір і аналіз економічної інформації, запис економічних наслідків у журналах, перенесення даних до Головної книги, формування звітності. При автоматизованій формі обліку фази обробки проводяться автоматично за винятком введення інформації, якщо не передбачено вхідження інформації через електронну мережу (рис. 7.3, 7.4).

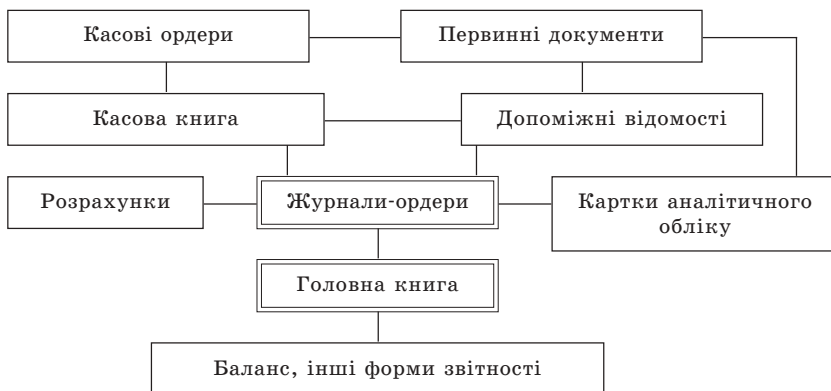


Рис 7.3. Схеми журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Характеризуючи схему автоматизованої форми бухгалтерського обліку, слід відзначити, що організація роботи бухгалтерів проводиться за функціональною ознакою й комплексно охоплює в єдиній системі бухгалтерський, управлінський (внутрішньогосподарський) і статистичний облік та звітність.

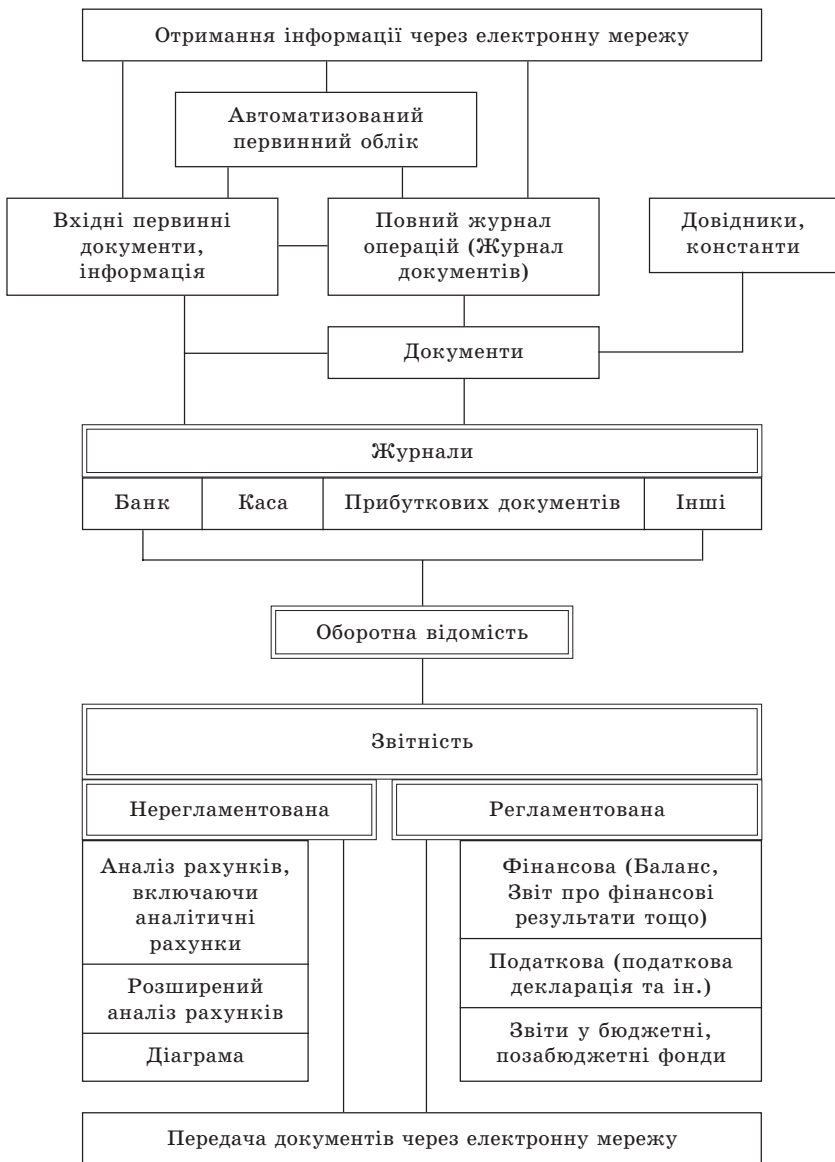


Рис 7.4. Схема руху інформації при застосуванні автоматизованої форми бухгалтерського обліку

Форма автоматизованого обліку залежить від способу ведення хронологічних і систематичних записів в облікових реєстрах та вимог, які ставлять до них у частині задоволення потреб управління щодо надання економічної інформації. Облікові документи, реєстри ієрархічно пов'язані між собою і відображають господарські процеси за певною методикою.

При автоматизованій формі обліку, як правило, передбачається поєднання даних аналітичного і синтетичного рівнів. В автоматизованих системах для відображення аналітичної інформації щодо основних засобів, запасів постачальників передбачено заповнення-ведення довідників. Дані із довідників переносять в облікові реєстри для проведення розрахунків за кожним етапом, обліковим періодом.

Слід зауважити, що інформаційне забезпечення обліку можна розглядати як процес забезпечення інформацією і як сукупність форм документів, нормативної бази, які надходять з інших систем. Тому сучасна інформаційна система бухгалтерського обліку може представляти собою відокремлену систему або складову інших інформаційних систем підприємства чи мати доступ до іншої системи через електронну мережу, наприклад, банку (через систему “клієнт-банк”), біржі, державної установи для передачі звітності.

Прикладом використання підприємством віртуальної мережі є “електронна торгівля”, під якою розуміють таку форму поставання, обміну продукцією, при якій вибір замовлення товарів здійснюється з використанням електронних документів як засобів платежу. Але, враховуючи нерозвиненість даної структури та економічну ситуацію на вітчизняному рівні, широкого впровадження даної системи не передбачається.

Перспективним використанням електронної мережі для підприємств є надання банківських послуг для автоматизації проведення безготівкових рахунків через систему-комплекс “клієнт банку — банк”. Вона дозволяє автоматизувати процес формування, прийому і передачі фінансових, інших документів між клієнтом і банком з використанням можливостей internet-технології, яка інтегрується із сертифікованими засобами захисту інформації. Така система дозволяє відправляти платіжні документи клієнтів, має набір у клієнтській частині довільних інформаційних повідомлень і передачі їх в банк, отримання виписок

за рахунками у будь-який час; виконувати контроль проходження платежу в банк (клієнт отримує інформацію про прийом та проведення платежу); досягається також можливість доступу до реального залишку на поточному рахунку підприємства і формування звітності щодо отриманих даних.

Відмінності між журнально-ордерною і автоматизованою обліковими формами полягають у послідовності виконання операцій і збереження даних. Найбільша кількість помилок в обліку при “паперовій” формі виникає на етапі перенесення даних з одного первинного документа до іншого, а також при складанні різноманітних довідок і звітів. Застосування автоматизованого обліку дозволяє повністю позбутися помилок такого типу. При автоматизованій формі процес ведення вхідної інформації проводиться тільки один раз і частково контролюється програмним забезпеченням, решта процесів — складання реєстрів, звітності тощо — проводиться автоматично. Тим більше, що програмне забезпечення дозволяє перевірити повноту, правильність заповнення реєстрів відповідно до нормативних актів, швидко виявити помилку і вказати способи її виправлення. Таким чином, підвищується достовірність та оперативність інформації.

При веденні автоматизованої форми бухгалтерського обліку проходить інтеграція оперативного, бухгалтерського, статистичного обліків у єдину систему. З іншого боку, застосування електронного зв’язку дає змогу підприємству швидше інтегруватися у світове співтовариство.

Важливим елементом сучасного програмного забезпечення є можливість зв’язку виходу до електронної мережі — віртуального зв’язку, що дає змогу виключити ручне введення вхідних даних і уникнути технічних помилок.

Із розвитком новітніх технологій, запровадженням на нормативному рівні електронного підпису на документах з’явилася можливість передачі звітності до державних контролюючих органів зацікавлених осіб.

Також важливою рисою інформаційної системи обліку є можливість формувати велику кількість звітів, розрахунків, проводити економічний, фінансовий аналіз діяльності підприємства. Вартість і витрачений час на складання зазначених форм незначна, що дає змогу повністю задовольнити інформацією різноманіт-

ного характеру управлінський персонал, скласти прогнозні розрахунки для прийняття ефективних рішень.

Комп'ютери надають великі можливості щодо обробки, зберігання і надання інформації, при цьому зростають вимоги щодо рівня кваліфікації працівників, необхідності підготовки фахівців із знанням комп'ютерної техніки. З іншого боку, при автоматизованому обліку зростає ціна помилки програмного забезпечення чи людської помилки, що призводить до втрати інформації чи її неправильного відображення, а це, у свою чергу, зменшує ефективність господарської діяльності підприємства.

Організаційно-технічне забезпечення обліку на підприємствах повинно відповідати вимогам сучасного збору та обробки фінансової інформації, надання звітів для формування мікроекономічного середовища.

Відкритим питанням залишається формування методів і принципів автоматизації облікової роботи на вітчизняних підприємствах. Розвиток комп'ютерних технологій на світовому та вітчизняному рівнях сприяє розвитку обробки інформації та прийняття ефективних управлінських рішень за допомогою сучасних технічних засобів.

Сучасне законодавство регулює тільки основні принципи автоматизації облікових процесів, які викладені в Законі України “Про національну програму інформатизації”, що на практиці створює підґрунтя для роботи з автоматизації збору і обробки облікової інформації. Положення про автоматизацію розрахунків висвітлені в Законі України “Про платіжні системи та переказ грошей в Україні”. Цей нормативний акт регламентує дію електронних розрахунків системи “клієнт банку — банк” на рівні нормативно-правових актів Національного банку.

Для адаптації автоматизованої системи бухгалтерського обліку необхідно сформувати і дотримуватися наукового концептуального підходу до поставленої проблеми. Дана концепція має враховувати поєднання та інтеграцію різних видів обліку, аналіз-прогнозування та контроль діяльності господарських суб'єктів, зокрема і підприємств малого бізнесу.

Основа для автоматизації облікової роботи на підприємстві може складатися із загальних характеристик обліку як цілісної інформаційної системи:

- вид обліку та його мета (фінансовий, податковий, управлінський, статистичний), поняття аналізу-прогнозу і контролю діяльності суб'єкта господарської діяльності як складових основ інформаційної бази — об'єднання цих понять стосовно автоматизації підприємства у термін контролінг;
- характеристика об'єкта автоматизації (підприємства, організації, установи);
- особливості господарської діяльності підприємства та його вплив на побудову облікової роботи, облікової політики підприємства;
- поняття та якісна характеристика інформації (вхідних і вихідних даних), інформаційної системи (оцінка її можливостей);
- групи користувачів та методи задоволення їх інформаційних потреб.

Щодо першого пункту орієнтовного змісту поданої концепції то питання загальних термінів, їх сутності та поставлені завдання потребують однозначності визначення перш за все в нормативних документах як до термінів власне обліку, так і до питань інформаційних технологій обліку. Крім того, потрібно встановити ступінь і форму автоматизації складових контролінгу, застосування до них відповідних технічних засобів. Для основи цього складового елемента концепції потрібно використовувати наукові підходи і методи, що направлені на сприяння раціонального використання засобів і предметів праці та самої праці в господарській діяльності для отримання максимального прибутку чи досягнення соціального ефекту.

Для характеристики об'єкта комп'ютеризації слід врахувати організаційну побудову та систему управління підприємством, у тому числі типи організаційних структур, функціональну структуру системи управління, методи управління підприємством. Ці характеристики значною мірою визначають особливості запроваджених інформаційних систем, вони мають безпосередній вплив на склад і структуру інформації, що становить базу даних. Важливим елементом для характеристики господарювання є вивчення технологій збору, обробки, зберігання і передачі інформації, що використовуються нині на сучасних підприємствах різних галузей народного господарства. Загальна характеристика інформаційної системи підприємства має визначатися за складом і властивостями основних компонентів інформаційної системи. До них

слід віднести типову функціональну структуру та функціональні можливості типової інформаційної бази підприємства.

Крім запровадження комплексної внутрішньої автоматизації, потрібний перехід до розвитку сервісних ресурсів, запровадження обміну інформацією. Звітні дані можуть бути представлені контролюючим установам, інвесторам з метою реклами. Також інформація має бути отримана підприємством. Це доступ до нормативно-правової бази, для характеристики стану кон'юнктури ринку, для довідки. Особливу увагу тут слід приділити можливості автоматизації розрахункових операцій між підприємствами та реалізації товарів через мережу.

На цьому шляху зовсім відсутні стандарти, нормативи, або такі, що проходять етап розробки. Ці стандарти створюються стихійно користувачами, заснованими на традиціях звичайних облікових прийомів і відносин. За такого виду послуг можлива повна автоматизація облікової роботи і прийняття ефективних управлінських рішень, досягнення максимального ефекту господарської діяльності підприємства. Сьогодні, зважаючи на проблеми, що виникають на шляху запровадження автоматизації, це має бути врегульовано у найкоротший строк. Спричиняють такий стан: мала кількість підприємств, які мають доступ до глобальної мережі; незначна кількість власників кредитних карток; низький розвиток постачання реалізованих товарів через мережу; низька платоспроможність населення, недовіра до фінансово-кредитних нових технологій бізнесу; регіональна нерівномірність розподілення користувачів нових видів послуг. Проте слід відзначити технічну надійність систем обліку електронної реалізації та розрахункових відносин.

При вирішенні поетапного переходу до створення інформаційної системи потрібний цілеспрямований вибір програмного забезпечення, який повинен спиратися на системну комплексну оцінку. Проблема полягає в тому, що система має задовольняти кілька вимог: бути достатньо функціональною, завершеною з точки зору обліку (автоматизації обліку), бути універсальною, тобто враховувати специфіку галузевих особливостей підприємств. Має бути продумана проблема інтенсифікації автоматизації цілісного управлінського обліку фінансово-економічних служб.

Сучасне програмне забезпечення будуватиметься відповідно до вимог, принципів і методів ведення обліку, облікового забезпечен-

ня, виходячи із можливостей сучасної техніки. Вітчизняні програмні продукти, призначені для обліку на малих підприємствах, повинні відповідати основним функціональним обліковим вимогам, мати можливість проводити облікову, аналітичну, контролюючу роботу, враховуючи національні специфічні риси підприємств (галузь діяльності, розмір і форму власності підприємства). Саме ці моменти мають якісно характеризувати програмний продукт автоматизації інформаційної бази контролінгу підприємства. Тому можливості бухгалтерських програм можуть слугувати критерієм для їх якісних оцінок і вибору для застосування малими підприємствами. До цих критеріїв потрібно віднести можливість програмного забезпечення — інформаційної бази: 1) вести синтетичний та аналітичний облік активів, капіталу, зобов'язань з елементами управлінського обліку; 2) формувати фінансову, податкову, статистичну звітність; 3) надавати іншу довідкову інформацію для потреб ведення господарської діяльності; 4) на базі даних можливостей проводити автоматизований аналіз-прогноз і контроль за діяльністю підприємства. Наведені оціночні компоненти інформаційної бази мають включати можливість ведення первинного обліку та складання різних форм первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, формувати оборотну відомість, бухгалтерські реєстри малих підприємств тощо. За таким критеріями можна відібрати приблизно 110 показників.

Крім того, програмне забезпечення має задовольняти відповідні технічні, комерційні та ергономічні потреби.

До технічних характеристик слід віднести: 1) невибагливість до комп'ютерних систем; 2) швидкість виконання поставлених завдань; 3) можливість редагування бухгалтерських форм персоналом бухгалтерії залежно від змін на законодавчому рівні, від потреб управління підприємством; 4) обмін даними з іншим програмним забезпеченням; 5) обмін інформацією через мережу; 6) надійний захист і збереження інформації; 7) замінити програму (поновити версію) — приблизно 30 показників.

Стосовно комерційних характеристик, то їх має забезпечити фірма-виробник або фірма-постачальник: 1) ціна програми; 2) документація; 3) супровід програмного забезпечення (навчання, консультації, післяреалізаційний сервіс) — приблизно 10 показників.

Ергономічні вимоги до бухгалтерських програм мають задовольнити характеристики щодо зручності у користуванні програмою та позитивно сприймати інформацію працівники — приблизно 10 показників.

За такими характеристиками, що забезпечують автоматизацію обліку на підприємствах різних галузей, є бухгалтерські програми — “1С: Бухгалтерія”, розробки від фірми “Парус-Україна” та ін. (табл. 7.1).

Сучасні бухгалтерські програмні продукти є комплексним інструментом для автоматизації обліку та управління малими підприємствами. У більшості випадків їх функції зведені до облікових завдань конкретного підприємства. При взаємодії різних програм як між ними, так і з технологічним обладнанням виникають труднощі, що з’являються при обміні інформацією з партнерами чи з контролюючими органами (формат інформаційних даних). Проблема уніфікованого формату обміну інформаційних баз є нині актуальною. Вирішити її може створення та підтримка єдиного стандарту обміну інформації на національному рівні.

Серед пакетів прикладних програм найбільшої популярності у користувачів набула програма “1С: Бухгалтерія” версія 7.7

Таблиця 7.1

Структура досліджуваних можливостей програмного забезпечення, %

Назва програмного забезпечення	Можливості			
	Можливості ведення бухгалтерського, податкового, статистичного, управлінського обліку	Технічні	Комерційні	Ергономічні
Кількість показників	50	8	5	5
“1С: Бухгалтерія 7.7” (фірма АВВУУ)	80,0	75,0	90,0	90,0
“Парус-Бухгалтерія 7.11”	75,0	70,0	98,0	95,0
“Толстый Ганс”	60,0	73,0	87,0	85,0

для України. Програма побудована з урахуванням особливостей обліку в Україні на базі Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При цьому врахована можливість одночасного ведення бухгалтерського і податкового обліку, що в сучасних умовах є досить актуальним і практичним моментом. Одночасне введення даних, необхідних як для податкового, так і для бухгалтерського обліку, дає можливість користувачам прослідкувати всі господарські операції і зміни в складі активів і пасивів, що відбуваються в різних ланках облікової роботи. Крім того, програмне забезпечення може легко налагоджуватися відповідно до особливостей облікової роботи на підприємствах конкретної галузі. Також на ринку комп'ютерних програм реалізуються типові галузеві рішення для ведення обліку в конкретних установах, організаціях (наприклад, “1С: Бухгалтерський облік для бюджетних установ України”, “1С: Бухгалтерський облік для військових частин”, “1С: Бухгалтерський облік для аптечних закладів” та ін.). Необхідно виділити окрему комплексну конфігурацію програми — “1С: Виробництво + Послуги + Бухгалтерський облік”, яка дає змогу автоматизувати облік та складання звітності на підприємствах виробничої сфери із можливістю отримувати аналітичні звіти для менеджерів виробничої сфери, менеджерів торговельної сфери та ін.

7.2. Автоматизація обліку необоротних активів

Методичні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (наказ Мінфіну України від 27.04.2000 № 92). Правила ведення податкового обліку основних фондів регламентуються законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями.

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

В умовах функціонування автоматизованої інформаційної системи обліку на АРМ бухгалтера з обліку НА вирішуються такі завдання:

- облік наявності та руху 03, НМА по місцях зберігання або експлуатації;
- облік надлишків і недостач 03 та НМА;
- облік амортизаційних відрахувань;
- облік переоцінки 03;
- облік НМА;
- облік капітальних інвестицій;
- облік інших НА.

Автоматизоване вирішення завдань з обліку необоротних активів на АРМБ ґрунтується на створенні і веденні інформаційної бази про наявність основних засобів, яка сформована на підставі інвентарної картотеки.

Призначення АРМБ з обліку необоротних активів полягає у виконанні таких системних обліково-контрольних операцій:

- автоматизації документування первинної інформації; оперативного управління, контролю за наявністю і рухом основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів та інших необоротних активів;
- нарахування амортизації та видачі необхідної інформації на принтер чи екран дисплея на запит користувача.

Для обробки інформації з обліку необоротних активів доцільно створювати дво- або трирівневу систему АРМБ.

Технологічний процес обробки інформації складається з етапів:

- створення нормативно-довідкової інформації на момент упровадження;
- підготовки первинної інформації;
- створення інвентарної картотеки на момент упровадження;
- розрахунок амортизації;
- проведення розрахунків на АРМБ і занесення інформації в інформаційну базу;
- формування інформації для подальшого використання та перезапис її в суміжні АРМБ;
- проведення контролю й аналізу результатної інформації;
- прийняття управлінських рішень за наявною інформацією.

Управління роботою АРМБ з обліку необоротних активів і вибір функції здійснюються автономно в діалоговому режимі че-

рез головний модуль з використанням трьох рівнів управління системою.

Інформаційний взаємозв'язок АРМ бухгалтера залежить від організації обліку основних засобів, територіального розташування АРМБ, потужності технічних засобів та інформаційних потоків.

Початком роботи є формування, коригування нормативно-довідкової інформації, яка складається з таких елементів:

- Довідник фірм;
- Довідник “Підрозділи”;
- Довідник “Працівники” з визначенням матеріально відповідальних осіб (МВО);
- Довідник господарських операцій;
- Довідник “Проводки господарських операцій”;
- Довідник “План рахунків бухгалтерського обліку”;
- Довідник “Майно” (ОЗ, НМА, МШП (необоротні активи));
- Довідник “Напрямки діяльності”.

Після формування нормативно-довідкової інформації формується інвентарна картотека основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів шляхом введення початкових залишків за допомогою документів “Акт прийому-передачі/дооцінки ОЗ, НМА, ІНМА” та “Акт введення в експлуатацію ОЗ, НМА, ІНМА” або документа “Акт введення залишків майна”.

Програмне забезпечення введення й обробки первинного обліку включає набір формалізованих процедур, що забезпечують:

- введення даних у відповідності зі структурою первинного документа;
- контроль реквізитів, що вводяться, на основі прийнятих методів;
- контроль машинного документа;
- коригування даних первинного обліку;
- алгоритмічну обробку показників первинного обліку;
- організацію хронологічної бази даних;
- висновок на екран, друк даних первинного обліку, введених в обробку.

На АРМБ з обліку необоротних активів інформаційне забезпечення створюється у вигляді локальної бази.

Після введення нормативно-довідкової, первинної інформації проводиться розрахунок і відображення вихідної інформації.

Для аналітичного обліку необоротних активів автоматизованим шляхом ведеться інвентарна картотека. Для ведення інвентарної картотеки використовується довідник “Майно” (або “ОЗ, НМА, ІНМА”), в якому відображаються всі необхідні дані для управління й обліку даних. Бухгалтер на підставі картки має можливість проаналізувати стан основних засобів, термін служби, суми нарахованого зносу, терміни і суми переоцінки основних засобів, правильність застосування відсотків амортизаційних відрахувань і методів нарахування амортизації, а також правильність нарахування і віднесення на рахунки виробничої діяльності амортизаційних відрахувань.

Для переоцінки, тобто зміни балансової вартості або накопиченого зносу основних засобів і нематеріальних активів використовується документ “Індексація” з Журналу документів “Майно” (або “ОЗ, НМА, ІНМА”). Для здійснення переоцінки вводяться коефіцієнти переоцінки за кожним інвентарним номером, після чого здійснюється прорахунок, але потрібно мати на увазі, що при необхідності зміни залишкової вартості потрібно змінювати або балансову вартість, або знос. У результаті використання даного документа здійснюється переоцінка балансової вартості ОЗ, НМА та їх зносу. Документ має дві друковані форми: “Індексація балансової вартості” та “Індексація зносу”. Дані про переоцінку формуються в інвентарній картотеці. Важливе місце займає перевірка правильності і повноти проведеної переоцінки основних засобів. З цією метою бухгалтер здійснює перегляд усієї картотеки і перевіряє правильність застосування встановлених коефіцієнтів переоцінки, а також формування нової вартості основних засобів і нарахованого зносу. До того ж отримує можливість одержати необхідні відомості за такими параметрами: за датою введення основних засобів, інвентарним номером, інвентарною карткою, видом основних засобів, групою основних засобів, датою переоцінки, вартістю основних засобів, балансовим рахунком, за сумою зносу основних засобів.

На підставі первинних даних і нормативно-довідкової інформації, введених в інформаційну систему, здійснюється відображення інформації про наявність і рух за підрозділами, матеріально відповідальних особами, за напрямками, видами діяльності і по підприємству в цілому. З цією метою формується “Оборотна відомість за рахунками ОЗ, НМА, ІНМА”, “Оборотна відомість руху

03, НМА, ІНМА”, “Залишки 03, НМА, ІНМА”, “Відомість амортизаційних нарахувань”, “Картка 03, НМА, ІНМА”, “Обчислення амортизаційних нарахувань”, “Вибуття 03, НМА, ІНМА”, “Інвентаризаційна відомість 03, НМА, ІНМА”. Для проведення аудиту ці відомості можна одержати в запитному режимі по зазначених групуваннях.

Для здійснення нарахування і розподілу амортизаційних відрахувань за рахунками бухгалтерського обліку формують “Відомість амортизаційних нарахувань” та “Обчислення амортизаційних нарахувань”. На підставі “Відомості амортизаційних нарахувань” бухгалтер здійснює за необхідний період аналіз і контроль правильності формування сум нарахованої амортизації. За допомогою відомості “Обчислення амортизаційних відрахувань” бухгалтер здійснює контроль за сумами нарахованого зносу та перерахуванням податку до бюджету.

“Оборотна відомість по рахунках 03, НМА, ІНМА” призначена для зображення кількісного та вартісного вираження руху, тобто залишків на початок та кінець, а також оприбуткування та вибуття інвентарних об’єктів за одним із рахунків НА — “Капітальні інвестиції”, “Знос НА” та “03”, “НМА”, “ІНМА”. За допомогою цієї відомості бухгалтер перевіряє правильність ведення кількісного аналітичного та бухгалтерського синтетичного обліку. Знайдені розбіжності в результатах цієї відомості та бухгалтерської відомості “Оборотно-сальдова відомість за рахунком” свідчать про існування помилок в документальному оформленні господарських операцій.

“Оборотна відомість руху 03, НМА, ІНМА” призначена для виводу кількісного руху інвентарних об’єктів, але не за рахунком, а саме за інвентарними об’єктами в їх балансовій або залишкової вартості.

“Інвентаризаційна відомість 03, НМА, ІНМА” призначена для проведення інвентаризації об’єктів на підприємстві.

Для здійснення контролю за правильністю і повнотою нарахування податку на додану вартість на придбані і реалізовані основні засоби формується на запит бухгалтера довідкова інформація про суми податку на додану вартість у розрізі інвентарних об’єктів.

Відомість “Картка 03, НМА, ІНМА” призначена для виведення повної інформації про кількісний та сумарний рух за вибра-

ним інвентарним об'єктом за певний період в балансовій та залишковій вартостях за рахунками “Капітальні інвестиції” “ОЗ”, “НМА”, “ІНМА” в експлуатації.

На підставі даних відомостей бухгалтер аналізує і виявляє неправильно введені дані, а також несвоєчасність відображення записів у бухгалтерському обліку. З використанням довідника припустимої кореспонденції рахунків здійснюється контроль за правильністю відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій. При виявленні неправильно проведених господарських операцій здійснюється формування довідкової інформації за проведеними бухгалтерськими записами з відображенням правильної бухгалтерської проводки.

Комплексний підхід до обліку, контролю, аналізу, аудиту й управління основними засобами дозволяє оперативнo одержувати всі необхідні дані за визначений період й істотно підвищує рівень управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Бухгалтерський облік операцій з основними засобами здійснюється по окремих об'єктах із застосуванням типових форм первинного обліку, затверджених наказом Міністерства статистики України від 29.12.95, а також спеціальних розрахунків бухгалтерії (розрахунок нарахування амортизації). В системі “1С: Бухгалтерія” кожен етап обліку основних засобів супроводжується створенням окремого електронного документа, який є засобом внесення первинної облікової інформації в програму і автоматичного формування бухгалтерського проведення відповідно до господарської операції. Кожен з електронних документів обліку операцій з основними засобами в програмі відповідає певній типовій формі первинного бухгалтерського обліку (табл. 7.2).

Отже, заповнення одного з перерахованих в табл. 7.2 електронних документів програми “1С: Бухгалтерія” дає можливість одночасно здійснювати роздільне ведення бухгалтерського і податкового обліку основних засобів. Але потрібно пам'ятати, що досягнення такого результату неможливе без правильного і повного заповнення довідника програми “Необоротні активи”, в якому доцільно організувати багаторівневий і аналітичний облік, що дозволить ефективніше використовувати можливості програми. На першому рівні довідника пропонується створити дві групи:

- основні засоби;
- нематеріальні активи.

На другому рівні окремі групи доцільно створити відповідно до класифікації основних засобів і нематеріальних активів у бух-

Таблиця 7.2

**Відповідність електронних документів обліку операцій
з основними засобами програми “1С: Бухгалтерія” типовим
формам первинного бухгалтерського обліку**

Типові форми первинного бухгалтерського обліку		Електронні документи системи “1С: Бухгалтерія”	
Назва документа	Призначення	Назва документа	Призначення
1	2	3	4
03-1 “Акт приймання передачі основних засобів”	оформлення операції введення в експлуатацію окремих об’єктів, передача об’єкта за плату, без плати і за договором оренди	“Введення в експлуатацію”	– введення в експлуатацію окремих об’єктів у результаті придбання за плату, внесків у статутний фонд, отриманих безкоштовно; – відображення здійсненої операції в бухгалтерському і податковому обліку накопичення інформації для аналізу і формування бухгалтерської і податкової звітності
03-2 “Акт приймання здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів	оформлення витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод	“Модернізація необоротних активів”	оформлення витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, відображення понесених витрат у бухгалтерському і податковому обліку, накопичення інформації для аналізу і формування бухгалтерської та податкової звітності

1	2	3	4
03-3 “Акт на списання основних засобів”	оформлення ліквідації об’єкта (крім автотранспорту) внаслідок повного їх зносу, втрат, аварійного стану тощо	“Ліквідація необоротних активів”	<ul style="list-style-type: none"> – оформлення операцій з вибуття основних засобів у зв’язку з моральним і фізичним зносом, а також при їх реалізації; – відображення здійсненої операції в бухгалтерському і податковому обліку; – накопичення інформації для аналізу і формування бухгалтерської та податкової звітності
03-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”	аналітичний облік об’єктів основних засобів	Електронний документ “Основні засоби” довідника “Необоротні активи”	збереження аналітичної інформації про об’єкт для потреб бухгалтерського та податкового обліку
розрахунок бухгалтерії “Нарахування амортизації в бухгалтерському обліку”; розрахунок бухгалтерії “Нарахування амортизації в податковому обліку”	нарахування амортизації основних засобів за методами, що передбачені в п. 26 П(С)БО 7 і в наказі про облікову політику підприємства, нарахування амортизації основних фондів у відповідності зі ст. 8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”	“Нарахування зносу”	<ul style="list-style-type: none"> – нарахування амортизації основних засобів за методами, що передбачені в п. 26 П(С)БО 7 і в наказі про облікову політику підприємства; – амортизації основних фондів у відповідності зі ст. 8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”; – відображення здійсненої операції в бухгалтерському і податковому обліку, накопичення інформації для аналізу і формування бухгалтерської та податкової звітності

галтерському обліку (стандарт 7, п. 5.1, 5.2). Тільки в ці групи можна вносити аналітичні дані об'єктів основних засобів і нематеріальних активів. Якщо на підприємстві експлуатується велика кількість об'єктів основних засобів різних видів і призначення, то можливе створення наступних рівнів довідника залежно від потреб споживача.

Внесення аналітичної інформації в довідник здійснюється за допомогою спеціального електронного документа “Основні засоби.” Документ містить дві закладки:

- основні;
- додаткові.

В діалогове вікно закладки “основні” вносяться основні реквізити об'єкта, які будуть використовуватись для його ідентифікації та ведення первинного бухгалтерського обліку (повна назва об'єкта, його інвентарний номер, код, первісна вартість тощо).

Діалогове вікно закладки “додаткові” містить опцію “Виробниче (підлягає амортизації в податковому обліку)”, включення якої передбачає, що вартість об'єкта буде віднесена на збільшення балансової вартості відповідної групи основних фондів у податковому обліку, яка вибирається на закладці “Податковий облік”.

Крім того, у вікні закладки “додаткові” передбачається заповнення необхідних даних для ведення бухгалтерського обліку. Тут вноситься інформація про рахунок затрат, в дебет якого буде відноситись сума нарахованого зносу; вид затрат — для віднесення суми нарахованої амортизації на відповідну статтю калькуляції собівартості продукції; метод нарахування зносу, ліквідаційна вартість об'єкта і строк корисного використання, що будуть використовуватись у процесі здійснення розрахунку амортизації.

Введення в експлуатацію об'єктів виконується в програмі за допомогою документа “Введення в експлуатацію”, куди вносяться дані про місце його експлуатації, матеріально відповідальну особу тощо. На підставі такого документа є можливість створити типовий документ 03–1 “Акт приймання-передачі основних засобів”.

Для відображення в обліку операцій з ремонту і модернізації основних засобів у програмі створюється документ “Модерніза-

ція необоротних активів”. Якщо в довіднику в параметрах відповідного аналітичного об’єкта включено опцію “Виробничі”, то в документі відкривається група реквізитів “Зміна балансової вартості”, куди вносяться (або редагуються) дані про суму затрат на модернізацію об’єкта, яка буде відноситись на валові витрати звітного періоду в податковому обліку (в межах 5 % сукупної авансової вартості відповідної групи основних фондів) і суму таких затрат, яка буде віднесена на збільшення балансової вартості відповідної групи в податковому обліку. Створений документ дозволяє оформити на паперовому носії типовий документ 03–2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів”.

Інформація про списання і реалізацію основних засобів вноситься в програму за допомогою документа “Ліквідація необоротних активів”. При створенні документа потрібно в першу чергу вказати причину вибуття об’єкта: списання чи реалізація. Якщо включено режим “Списання”, то в табличній частині документа для потреб відображення даних в бухгалтерському обліку будуть внесені суми первинної вартості нарахованого зносу. В податковому обліку операція списання буде відображена за першою групою у відповідній сумі, а за другою і третьою групою тільки за кількістю — згідно з вимогами чинного законодавства. При включенні режиму “Реалізація” в табличній частині документа відкриваються для заповнення додаткові колонки:

- “Ціна без ПДВ”;
- “Сума без ПДВ”;
- “Сума з ПДВ”.

На підставі внесених у колонки даних програма після проведення документа сформує відповідні проводки за рахунками бухгалтерського обліку і відобразить здійснену операцію відповідними сумами в складі валових доходів чи валових витрат у податковому обліку. Крім того, створений документ дозволяє оформити і вивести на паперовий носій типовий документ 03–3 “Акт на списання основних засобів”, накладну на реалізацію і податкову накладну.

Нарахування амортизації в програмі здійснюється за допомогою електронного документа “Нарахування зносу”, який має два варіанти заповнення:

- “Розрахувати амортизацію в податковому обліку”;
- “Розрахувати амортизацію в бухгалтерському обліку”. При нарахуванні амортизації використовуються реквізити електронного документа “Основні засоби” довідника “Необоротні активи”. Вибравши перший варіант, необхідно внести в діалогове вікно документа розмір понижуючого коефіцієнта і період (квартал), за який нараховується амортизація. Для здійснення нарахування амортизації в бухгалтерському обліку необхідно проконтролювати правильність відображення в документі відповідного періоду (звітний місяць). Проведення виконаних розрахунків за рахунками бухгалтерського обліку або у відповідні реєстри податкового обліку здійснюється натискуванням кнопки “Провести”. В роздрукованому варіанті створені документи можна отримати як “Відомість нарахування амортизації” — бухгалтерський або податковий облік відповідно.

Уся внесена в програму інформація про рух основних засобів і зміни їх вартості буде відображатись на відповідних рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку основного плану рахунків. Для потреб податкового обліку в основному плані рахунків передбачені спеціальні позабалансові рахунки відповідно до класифікації основних фондів у податковому обліку:

03 1 — Основні засоби, група 1 (податковий облік);

03 2 — Основні засоби, група 2 (податковий облік);

03 3 — Основні засоби, група 3 (податковий облік);

03 4 — Основні засоби, група 4 (податковий облік).

Для отримання аналітичних і підсумкових даних, а також формування фінансової і податкової звітності на підставі внесеної інформації використовують стандартні і регламентовані звіти, сформувати які можна, звернувшись до головного меню “Звіти”.

7.3. Автоматизація обліку витрат на виробництво

Завдання обліку витрат на виробництво інформаційно пов’язані із суміжними ділянками обліку і підсистемами інформаційної системи підприємства. Лише незначна в обсязі вихідна інформація формується на підставі первинних документів.

Умовою функціонування АРМ бухгалтера обліку витрат на виробництво є формування на машинних носіях необхідної вихідної інформації, що виникає при розв'язанні завдань з обліку необоротних активів, виробничих запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції та її реалізації. Уся ця інформація повинна бути представлена у вигляді єдиної бази даних бухгалтерських записів відповідно до вимог АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво.

Процес обліку витрат на виробництво організовується у вигляді певної схеми робочих місць, яка відбиває взаємодію різних працівників при реалізації облікових функцій. У цю схему повинні входити робочі місця всіх працівників, функціональні обов'язки яких певною мірою пов'язані з веденням бухгалтерського обліку. До них належать не тільки особи, які здійснюють документування, систематизацію й узагальнення інформації, не тільки особи, які використовують цю інформацію при виконанні функцій бухгалтерського обліку і керування, а й технічний персонал, який забезпечує оформлення документів, їх архівування, відображення тощо.

На робочих місцях бухгалтерських працівників увесь комплекс робіт пов'язаний із розв'язанням завдань бухгалтерського обліку, у той час як для іншого персоналу функції, пов'язані з бухгалтерським обліком, не є основними і займають лише частину робочого часу. Тому організація АРМ для таких категорій персоналу доцільна лише за умов виконання на АРМ їхніх основних функцій.

Найбільш раціональним є розподіл АРМБ з обліку витрат на виробництво на три категорії.

АРМБ обліку витрат на виробництво I категорії призначено для формування і підготовки первинної інформації, що формується безпосередньо на місцях виникнення інформації. АРМБ вирішує завдання обліку витрат на виробництво, яке стосується окремих підрозділів і дозволяє організувати систематичне і своєчасне виявлення відхилень від нормальних умов, проводити оперативний облік і здійснювати внутрішній аудит.

На АРМБ II категорії контролюється інформація, одержувана з АРМБ I категорії, вирішуються регламентні і запитні завдання з обліку витрат на виробництво в цілому по підприємству.

АРМБ III категорії призначено для аналізу роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення зведених даних витрат на виробництво, здійснення оперативного контролю за використанням трудових, матеріальних ресурсів і грошових коштів, організації внутрішнього аудиту.

На АРМБ з обліку витрат на виробництво I категорії здійснюються такі роботи:

- формування нормативно-довідкової інформації;
- введення та контроль первинних даних;
- розрахунок нормативної собівартості готової продукції (видів послуг, товарів), нормативної собівартості бракованої продукції;
- формування даних, отриманих з інших АРМБ і від інформаційної системи, про фактичну витрату виробничих запасів та за іншими прямими витратами;
- угруповання витрат за статтями;
- розподіл витрат за об'єктами обліку;
- визначення витрат за місце виникнення витрат.

На АРМБ I категорії формується і відображається така вихідна інформація:

- відомість відхилень від норм фактичних витрат на виробництво;
- відомість аналітичного обліку загальновиробничих витрат;
- модель аналізу загальновиробничих витрат.

На АРМБ з обліку витрат на виробництво II категорії виконуються такі роботи:

- розподіл витрат за об'єктами обліку в цілому по підприємству;
- закриття рахунків;
- формування реєстрів аналітичного обліку за рахунками;
- калькулювання собівартості продукції;
- розрахунок фактичної собівартості готової продукції, робіт і послуг;
- аудит витрат на виробництво в цілому по підприємству.

На АРМБ по обліку витрат на виробництво III категорії зважуються такі завдання:

- аналіз відхилень фактичних витрат від поточних норм, правильність віднесення витрат на відповідні вироби, замовлення, види послуг тощо, виявлення причин і винуватців відхилень;

- складання звітності на рівні підприємства;
- моделювання витрат на виробництво;
- аудит господарської діяльності підприємства;
- вироблення і прийняття управлінських рішень з мобілізації внутрішніх резервів.

В інформаційній системі автоматизація обліку побудована таким чином. У системі реалізовано два основних способи списання прямих витрат на виробництво (матеріалів, комплектуючих тощо):

- списання за нормами;
- списання без норм.

Для списання без норм використовують документи **“Акт списання”** та **“Акт виконаних робіт”**. При цьому контрагентом виступає спеціальний елемент довідника **“Контрагенти”** — **виробництво**, в картці якого рахунки відображають рахунок витрат на виробництво. Проводка в документі списання має списувати ТМЦ з кредиту рахунка ТМЦ (рахунок з карток ТМЦ) в дебет рахунка **“Виробництво”** (константа **“Основне виробництво”** або рахунок з картки контрагента **“Виробництво”**).

Прибуткування готової продукції здійснюється за допомогою документа **“Прибуткова накладна”** з використанням того самого контрагента **“Виробництво”**. Проводка в документі прибуткування має виконувати прибуткування готової продукції (рахунок ТМЦ в картках номенклатури готової продукції) з кредиту рахунка **“Виробництво”**.

Для правильного подальшого формування документів з реалізації готової продукції слід вказувати в картках ТМЦ готової продукції значення ПДВ як **“Основна ставка ПДВ”**. При формуванні прибуткових документів обчислюватиметься сума ПДВ за рядками. Але в господарській операції документа не повинна бути присутня проводка з ПДВ. У такому разі ПДВ не використовуватиметься і матиме інформативний зміст.

Документ **“Акт виконаних робіт”** (меню Журнали документів — Акти виконаних робіт — Введення нового) використовується при реалізації послуг іншим організаціям або населенню та при списуванні оборотних активів, необхідних для надання послуг (списання прямих витрат на виробництво).

При введенні нового документа система автоматично заповнює певні реквізити (номер документа; дата; фірма, яка надає

послуги; підрозділи; контрагент; операція документа; валюта документа; використовувані плани рахунків; сума валових доходів; сума та ПДВ сплати; закупівельна вартість ТМЦ). Користувач вибирає МВО (меню Довідники — Структура — Фірма — Підрозділи).

Документ **“Акт списання”** (меню Журнали документів — Складські — Введення нового — Акт списання). Він дозволяє виконати списання оборотних активів підприємства (товарів, матеріалів тощо) з вибракування та списання на виробництво. Для списання на різні рахунки слід заводити різних контрагентів. У контрагентів списання рахунків у картці контрагента повинні бути настроєні відповідно до господарської операції документа. Також у провідках документа можна використовувати рахунок витрат підрозділу або константи.

Для списання оборотних активів на виробництво за нормами використовуються спеціальні **довідники** та документи **Комплектація** та **Наряд на розбирання**, які враховують норми прямих витрат для виробництва одиниці готової продукції.

Для списання оборотних активів на виробництво за нормами використовуються спеціальні довідники для опису складу товару (виробу готової продукції) та документи, які використовують такий опис — **Склад комплекту**.

Ознакою того, що товар або готовий виріб складається з комплектуючих, є поле **Вид ТМЦ** у картці ТМЦ, в якому має бути вибране значення *Комплект*.

У такого ТМЦ є підпорядкований довідник — Варіанти комплектації, для роботи з яким слід натиснути кнопку **Склад комплекту**.

Після цього у довіднику Варіанти комплектації для даного комплекту необхідно внести варіанти, згідно з якими повинна відбуватися комплектація або виготовлення готової продукції, інформативною є назва способу комплектації. **Код** несе допоміжний зміст.

Для введення комплектуючих, що входять до складу комплекту, необхідно натиснути кнопку **Комплектуючі** та занести самі комплектуючі — їх перелік, кількість, питому вартість (відсоток у вартості одиниці товару або готового виробу), тобто ввести інформацію, згідно з якою відбуватиметься списання матеріалів на виробництво одиниці готової продукції або комплектація. У разі

вибору статті витрат без зазначення матеріалу (комплектуючого) сума даної статті буде віднесена на собівартість готової продукції (комплекту).

Кожна комплектуюча частина (матеріал, запчастина, інший виріб) заноситься окремим рядком.

Комплектуючі, як і самі комплекти, є елементами довідника Товари, матеріали. Для зручності пропонується заводити окремі папки-групи для комплектів та їх складових.

Після заповнення довідників комплектації можна починати роботу з відповідними документами.

Облік при збиранні виробів з комплектуючих. Для прибуткування готової продукції із одночасним списанням матеріалів та інших витрат на її виготовлення призначений документ **Комплектація** (меню Журнали документів — Складські — Введення нового — Комплектація). При проведенні документа комплектуючі списуються зі складу, а зібраний комплект (товар або готова продукція) прибутокється на склад.

При введенні нового документа система автоматично заповнює певні реквізити (номер документа, дата, фірма, підрозділ-відправник, підрозділ-отримувач, операція документа, використувані плани рахунків, сума за документом).

Розбирання виробів на комплектуючі. Зворотною операцією до документа Комплектація є списання існуючих комплектів і прибуткування їх складових. Для цього використовується документ **Розбирання комплекту**, який формується згідно з варіантом комплектації, кількістю комплектів. При формуванні рядків документа система обов'язково контролює залишок комплектів на підрозділі-відправнику та МВО. За правилами заповнення та використання документ **Розбирання комплекту** аналогічний документу **Комплектація. Списання непрямих витрат**.

Обробка розподілення витрат. Для розподілення непрямих витрат на виробництво (нарахованої зарплати, амортизаційних відрахувань тощо) в кінці звітнього періоду використовується спеціальна обробка — **Розподілення витрат** (меню Операції — Обробка — Розподілення витрат).

Обробка дає змогу автоматично сформувати проводки бухгалтерського обліку в дебет вибраного рахунка з кредиту вибраного рахунка пропорційно також вибраному рахунку.

Під час формування бухгалтерської операції система видає повідомлення про хід її виконання.

При формуванні операції субконто рахунків враховується окремо. Результатом виконання є документ **Операція**.

Для розрахунку і формування витрат, що списуються на собівартість продукції за статтями витрат, а також для визначення незавершеного виробництва формується “Оборотна відомість”. При формуванні цієї відомості бухгалтер може вибрати угруповання отримання такої інформації: по об’єкту обліку (замовленню, виробу та ін.), по статті витрат, структурному підрозділу, по підприємству, по рахунку, субрахунку, по коду аналітичного обліку. Бухгалтер також вказує період, за який необхідно отримати інформацію і номер рахунка.

На підставі даної відомості аналізується наявність незавершеного виробництва і динаміка за необхідний період. Також аналізуються відхилення витрат від нормативних і формуються пропозиції щодо удосконалювання витрат на виробництво за статтями і напрямками, що впливає на кінцеві фінансові результати. У цілому по підприємству бухгалтер здійснює контроль за статтями витрат з виявленням причин відхилень і факторів, що впливають на їхнє виникнення.

Для контролю за слушністю і повнотою розподілу загально-виробничих і адміністративних витрат на АРМБ II категорії формується “Відомість загально-виробничих і адміністративних витрат” (якщо така відомість існує в інформаційній системі).

Бухгалтер аналізує і контролює витрату коштів, проводить порівняння з плановими показниками як у кількісному, так і у вартісному вираженні.

Бухгалтер, аналізуючи собівартість, виявляє відхилення, пропонує конкретні заходи щодо раціонального використання матеріальних, трудових ресурсів та грошових коштів. Дана відомість відображає не тільки кінцеві результати, а й проміжні дані.

Керівники підприємства, маючи таку, інформацію, оперативно здійснюють необхідні корективи виробничої діяльності з метою отримання найбільшого ефекту шляхом зниження витрат на виробництво.

7.4. Автоматизація обліку готової продукції та її реалізації (АОГПР)

Автоматизована система обробки економічної інформації з обліку готової продукції та її реалізації з використанням АРМ бухгалтера передбачає вирішення таких завдань:

- облік руху готової продукції на складі;
- облік реалізованої продукції;
- облік товарів.

АРМБ АОГПР виконує комплекс завдань, інформаційно пов'язаних із завданнями суміжних АРМБ, а також із завданнями інформаційної системи в цілому. До АРМ АОГПР бухгалтера надходить інформація з таких АРМБ:

- з АРМБ з обліку виробничих запасів — інформація про відпуск на сторону виробничих запасів;
- з АРМБ з обліку витрат на виробництво — інформація про фактичну собівартість товарної продукції;
- з АРМБ з обліку фінансово-розрахункових операцій — інформація про оплачений банком розрахунковий документ і про витрати на збут;
- з інформаційної системи підприємства — нормативна, планова інформація, дані про постачання за договорами.

У свою чергу, АРМБ АОГПР забезпечує інформацію для:

- АРМБ з обліку витрат на виробництво — інформація про випуск готової продукції в натуральному вираженні за номенклатурними номерами;
- АРМБ зведеного обліку і складання звітності — інформація про виручку від реалізації, про фактичну собівартість реалізованої продукції, про податок на додану вартість, про результати реалізації;
- інформаційної системи підприємства — інформація про наявність готової продукції та її реалізації.

АРМБ з обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації залежно від практичних потреб може будуватися за трирівневим принципом.

Технологічний процес розв'язання завдань з обліку готової продукції, її відвантаження; реалізації і визначення фінансового результату характеризується трирівневим структурним меню. Першим етапом роботи на АРМБ АОГПР є формування нормативно-

довідкової інформації. Для цього режиму меню II рівня відображає такий перелік:

- Довідник товарів, матеріалів, послуг;
- Довідник контрагентів;
- Довідник константи (знаходиться: в операції — константи);
- Довідник договорів;
- Довідник користувачів;
- Довідник прайс.

При виборі конкретного довідника в меню III рівня видається його структура.

Довідник контрагентів використовується для організації обліку відвантаження, виписки рахунків у розрізі платників, а також для відображення й аналізу реалізації готової продукції. Його структура: код зовнішньої організації, назва організації, адреса і банківські реквізити організації.

Довідник договорів з постачань готової продукції необхідний для аналізу постачань готової продукції, а також для визначення одержуваних сум і здійснення прогнозу з отримання коштів за готову продукцію. Він має таку структуру: код фонду утримувача, код покупця, номенклатурний номер, назва, сума планових платежів, передбачених договором.

Довідник користувачів необхідний для оформлення платіжних документів від постачальників продукції. Структура довідника: код користувача, назва підприємства, адреса і банківські реквізити підприємства.

Для зручної виписки рахунків покупцям і документів на відвантаження, а також для роботи з цінами товарів, послуг тощо використовується довідник прайс. Використання довідника особливо полегшує роботу в тому випадку, коли кількість номенклатури в довіднику Товари, матеріали є значною.

Цей довідник використовується при введенні рахунка покупцеві або документа відвантаження за прайсом таким чином. При виборі товару або послуги з прайсу ціна реалізації береться з тієї колонки, яка вказана в картці контрагента (покупця), вибраного в документі. Ціна графи обчислюється згідно з відсотками знижки або націнки від тієї ціни з картки ТМЦ, категорія якої вибрана стартовою при формуванні конкретного прайс-листа. Друкована форма довідника — це сам прайс-лист з переліком номенклатурних одиниць та їхніми цінами.

Довідник має три рівні. Група довідника — прайс-лист, що містить перелік номенклатурних одиниць, або група прайс-листів, а елементи — самі номенклатурні одиниці, тобто товари або послуги, що реалізуються.

Введення нового прайсу можна виконувати двома способами — звичайним введенням нової групи, використовуючи відповідну піктограму або за допомогою кнопки **Копія**. При натисканні цієї кнопки утворюється нова папка-група, її назва формується як назва вибраного прайсу з додаванням тексту “Новий”.

Редагування конкретного прайсу (папки-групи) дає можливість задавати правила розрахунку цін, тексти для друкованої форми прайс-листів тощо.

Після набору нормативно-довідкової інформації здійснюється формування первинних даних і, за необхідністю, їхня видача на друк.

Для набору залишків готової продукції на складах на дату внесення використовується функція “Картка складського обліку готової продукції (Картка ТМЦ)”. Для цього режиму меню І рівня відображає структуру картки складського обліку, куди бухгалтер пореквізитно вводить залишки за кожним номенклатурним номером.

Відображення інформації на картці обліку готової продукції здійснюється автоматизовано в міру приходу і відвантаження готової продукції із вказівкою залишку за кожним номенклатурним номером.

Видаткові документи, за допомогою яких провадиться реалізація готової продукції, можна поділити на документи для оптової та роздрібною торгівлі. Поділ є досить умовним, тому що завдяки можливості настройки господарських операцій документи системи є універсальними і дозволяють виконувати різноманітні операції, пов’язані з різними аспектами торговельної діяльності.

До документів оптової торгівлі належать Видаткова накладна, Зведена видаткова накладна, Повернення покупця, Зведене повернення покупця.

До документів роздрібною торгівлі — Передача в роздрібну торгівлю, Видаток з роздрібною точки, Повернення з роздрібною точки. Також у системі присутні документи роздрібною торгівлі, що пов’язані з продажем через касовий апарат, — це “Стислий звіт з ЕККА” та “Звіт з ЕККА”.

При відвантаженні готової продукції зі складу здійснюється формування і виписка рахунка покупцеві (знаходиться в журналі документів — “Рахунки-фактури”) на відпуск готової продукції, в якому вказується: дата відвантаження, номер рахунка, фірма, підрозділ, МВО, контрагент, форма розрахунків, № договору, марка готової продукції, номенклатурний номер, ціна за одиницю, кількість, ПДВ, загальна сума з ПДВ.

В міру відвантаження готової продукції здійснюється формування і виписка видаткових накладних (меню журнали — “Видаткові” — Видаткова накладна). Структура цього документа подібна до структури документа “Рахунок покупцеві”, а в графі примітки вказуються дані про довіреність, яку виписує покупець.

На підставі сформованої інформації здійснюється реєстрація рахунків і накладних у книзі спеціальної форми, де також вказується, коли була відвантажена продукція і коли була зроблена оплата.

Відображення інформації про реалізацію готової продукції через роздрібну торгівлю проходить за допомогою документів з Журналу документів “Роздрібна торгівля”. Основною відмінністю цих документів є те, що облік товарів ведеться тільки за одним рахунком, який задається константою “Рахунок товарів у роздрібній торгівлі”. Облік ведеться в роздрібних цінах, які є собівартістю. Для різниці між закупівельними та роздрібними цінами використовується рахунок “Торгова націнка”.

Облік торгової націнки в системі ведеться в розрізі номенклатурних позицій, а не сумарно з усіх товарів. Це має значення при поверненнях з роздрібу на склад. Крім того, при формуванні звітів є можливість формування їх як у роздрібних цінах, так і в закупівельних (собівартості придбання або виготовлення).

Для передачі (прибуткування) готової продукції в підрозділі роздрібно торгівлі використовується документ “Передача в роздрібно торгівлю”. Далі за допомогою документа Видаток з роздрібно торгівлі, а також документів для роботи з електронними касовими апаратами — Звіту з ЕККА та Стислому звіту по ЕККА здійснюються операції з продажу товарів та послуг. Переоцінка роздрібних цін здійснюється за допомогою Звіту з ЕККА, тому що необхідною умовою роздрібно обліку є правильне відображення цін у касових апаратах.

При необхідності повернення готової продукції на склад потрібно використовувати документ Повернення ТМЦ з роздрібною торгівлі.

Спеціалізовані звіти з урахуванням особливостей обліку роздрібу також включені в окрему групу звітів з ТМЦ.

Якщо в 1С існує функція “Ведення інформаційної бази”, то її меню П може мати такий вид:

- Копіювання інформації для архівного збереження;
- Перезапис інформації в інші АРМ.

Цими функціями користуються для перезапису інформації чи при її відновленні.

При виборі функції “Вихідна інформація” — “Звіти з ТМЦ” відображається меню П рівня:

- Оборотною відомістю з готової продукції;
- Залишки готової продукції;
- Інвентаризаційна відомість;
- Залишки готової продукції без руху;
- Картка виду готової продукції;
- Товарний звіт.

Звіт “Оборотна відомість з готової продукції (ТМЦ)” забезпечує визначення кількісного руху, тобто залишків на початок і кінець, прибуткування та вибування готової продукції за певний період. Період може бути заданий довільно — з будь-якої і по будь-яку дату. Цей звіт забезпечує перевірку правильності ведення кількісного аналітичного та бухгалтерського обліку в системі. Розбіжності в результатах за цим звітом та аналітичним бухгалтерським звітом Оборотно-сальдова відомість з рахунка, сформованого за одним й тим самим рахунком, показують, що при проведенні документів у роботі з готовою продукцією трапляються помилки в господарських операціях документів.

Відомість “Залишки готової продукції (ТМЦ)” показує залишки готової продукції по вибраній фірмі, підрозділу, плану рахунків, рахунку, постачальнику і забезпечує перевірку правильності ведення кількісного аналітичного та бухгалтерського синтетичного обліку в системі. Розбіжності в результатах за цим звітом та бухгалтерським звітом, що показує сальдо з рахунка, сформовані одним і тим самим рахунком, вказують на помилки в господарських операціях документів.

Бухгалтер може формувати звіт за певними параметрами: фірма, підрозділ, вид готової продукції або група видів готової продукції, виробник, постачальник, конкретний рахунок або план рахунків, валюта звіту тощо.

Інвентаризаційна відомість готової продукції (ТМЦ) призначена для виявлення залишків готової продукції по вибраній фірмі, підрозділу, МВО, плану рахунків, рахунку та формування Інвентаризаційного опису товаро-матеріальних цінностей на певну дату. Результати формування звіту — інвентаризаційна відомість прийнятого зразка.

Звіт “Залишки готової продукції (ТМЦ) без руху” показує залишки по готовій продукції на вибраних фірмі, підрозділі, плані рахунків, рахунку, постачальнику, за якими рух за вибраний період не відбувся. Результати формування звіту аналогічні до результатів формування звіту “Залишки готової продукції”.

Картка готової продукції (ТМЦ) є зручним засобом контролю руху готової продукції у межах фірми. Результатом формування цього звіту є аналіз руху вибраного виду готової продукції в розрізі окремих документів за певний проміжок часу, по відповідних фірмах, підрозділах і матеріально відповідальних особах.

У результаті формування звіту за кожним його рядком можна побачити дату, номер та назву документа, за яким відбувся рух вибраного виду готової продукції, рахунок за даним документом кореспондуючий із рахунком готової продукції, контрагент за даним документом, обсяг руху та залишок. Подвійне натискання лівої клавіші “миші” на номері, даті або назві документа дозволяє перейти до табличної частини документа. А подвійне натискання лівої клавіші “миші” на назві контрагента розгортає його картку.

Товарний звіт формується у кількісному та сумарному вираженні на підставі рухів товару (прибуткування та вибуття). Бухгалтер задає період формування звіту (від дати початку до дати закінчення включно); фірму, за якою складається звіт; конкретний підрозділ; рахунок готової продукції; план рахунків; валюту і ціну звіту.

Після формування інформації на АРМБ I категорії здійснюється її перезапис в АРМБ АОГПР II категорії (бухгалтерія). Вихідна інформація на АРМБ II категорії містить такий перелік звітів з готової продукції та її реалізації:

- Реалізація по контрагентах;
- Відомість реалізації готової продукції;
- Аналіз відвантаження та оплати;
- Дебіторська заборгованість за термінами виникнення;
- Закриття дебіторської заборгованості за термінами сплати, а також бухгалтерські звіти;
- Оборотно-сальдова відомість;
- Оборотно-сальдова відомість з рахунка.

Відомість реалізації готової продукції по контрагентах формується у випадку, коли кількість найменувань готової продукції не перевищує тисячі найменувань, і показує обсяги його реалізації із кожним із контрагентів у розрізі найменувань готової продукції.

Результатом формування звіту є таблиця, де у шапці записані товарні найменування, а в рядках — контрагенти.

У системі є можливість формування Відомості реалізації готової продукції, яка слугує основою для складання звіту з реалізації готової продукції із відображенням торговельної націнки.

Звіт з реалізації в розрізі прибуткових документів дозволяє аналізувати реалізацію готової продукції за прибутковими документами, згідно з якими вона надійшла, з виведенням залишків готової продукції за партією на складі та поверненням товару постачальникові.

Результатом формування звіту є відомість, згрупована за документами прибуткування готової продукції із зазначенням рухів та залишків за кожним найменуванням, що було використане у прибутковому документі.

Аналіз відвантажень показує стан взаєморозрахунків із контрагентами за вибраний період.

Користувач для проведення аналізу вказує конкретну фірму, розрахунковий період, рахунок, контрагента, валюту звіту.

Стан взаєморозрахунків із дебіторами (на певну дату) у розрізі терміну виникнення заборгованості відображається у “Звіті по дебіторській заборгованості за термінами виникнення”. Бухгалтер вибирає: дату, на яку аналізуються взаєморозрахунки; фірму; клієнта; менеджера (по якому необхідно відібрати документи); напрям господарської діяльності, за яким відбуватиметься відбір операцій; рахунок, валюту звіту.

Звіт “Закриття дебіторської заборгованості за термінами сплати” призначений для аналізу взаєморозрахунків із дебітором у розрізі документів виникнення та закриття дебіторської заборгованості. Бухгалтер вибирає період формування Звіту, фірму, клієнта, менеджера, напрям, рахунок, валюту, рівень деталізації, умови договорів у періоди аналізу. Результатом формування звіту є аналіз документів у розрізі документів сплати, які закривають дебіторську заборгованість покупців.

У групі економічних звітів існує спеціальний звіт для побудови графіків і діаграм: “Діаграми, графіки”.

Особливе значення при організації автоматизованого процесу обліку готової продукції та її реалізації має використання бухгалтером функцій для отримання довідкової інформації. Бухгалтер на підставі наявних в інформаційній базі даних отримує на екрані або друкувальному пристрої необхідну для контролю (перевірки) інформацію. Шляхом використання в системі автоматизованого формування документа, за обраними даними бухгалтер здійснює контроль (перевірку) за такими основними параметрами:

- контроль за правильністю припустимої кореспонденції бухгалтерських рахунків, шляхом використання довідника “проводки господарських операцій”. При виявленні помилок бухгалтер переглядає формування даних у первинних документах і робить зміни відповідно до діючої системи обліку;
- контроль за повнотою вихідної інформації шляхом порівняння первинних даних і даних, що беруть участь у розрахунку;
- контроль за правильністю здійснення розрахунків (алгоритм вирішення завдання);
- своєчасність здійснення розрахунків і відображення результатів на рахунках бухгалтерського обліку;
- контроль взаємозв’язку показників в інформаційній базі;
- контроль за наявністю інформації в нормативно-довідковій інформації;
- контроль за наявністю інформації, що надійшла з інших АРМ.

Для здійснення контролю за вхідною інформацією на АРМБ ІІ категорії формується реєстр з усіх наявних видів первинних документів.

7.5. Особливості автоматизації товарних операцій

Оскільки найбільші проблеми виникають у процесі ведення бухгалтерського і податкового обліку товарних операцій, розглянемо можливості програми “1С: Бухгалтерія” у цьому напрямі.

Товарні операції є одними з найпоширеніших у господарській практиці. Типова конфігурація “1С: Бухгалтерія” дозволяє автоматизувати облік надходження, переміщення, продажу товарів на підприємстві, проводити облік доходів від їх реалізації відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку. Паралельно ведеться і податковий облік цих операцій.

Для відображення в обліку руху товарів призначений рахунок 28 “Товари” із субрахунками: для обліку товарів і склотари призначений субрахунок 281, 282; комісійних товарів — 283; для обліку зворотної тари — 284. Також застосовується контрактивний субрахунок 285 “Торгова націнка” для відображення різниці між купівельною ціною (первісною вартістю товарів без ПДВ) та ціною продажу.

Важлива умова правильної організації обліку — єдність оцінки товарів (купівельна вартість або продажна) під час їх оприбуткування та під час їх списання. На всіх рахунках (крім рахунка 285 “Торгова націнка”) облік руху товарів можна організувати в кількісному вираженні. Аналітичний облік організований у розрізі аналітичних рахунків, які в програмі названі як субконто. До рахунка 28 в програмі передбачено субконто: 1) номенклатури (субконто ТМЦ), 2) партій і 3) місць зберігання (складів і матеріально відповідальних осіб). Серед складів розрізняють оптові склади (на яких ведеться кількісно-сумарний облік у купівельних цінах) і роздрібні склади або магазини, де ведеться облік у цінах продажу.

Програма дозволяє організувати на роздрібних складах (магазинах) сумарний або кількісно-сумарний облік руху товарів. На практиці для обліку роздрібного продажу ведуть сумарний облік. Для організації кількісно-сумарного обліку необхідно щодня вносити дані за повним асортиментом і кількістю реалізованих товарів. Це великий обсяг даних, тому зручніше вести такий облік у спеціалізованій торговій програмі — “1С: Торговля і склад для

України”. Дана конфігурація має зв’язок безпосередньо з технічними засобами, приладами з реалізації товарів (електронно-контрольні касові апарати, торгові сканери).

В програмі формування проведення ґрунтується на базі документів, які формуються на різних етапах руху товарів. Товари надходять на оптовий склад підприємства від постачальників або з власного виробництва. При цьому формується їх первісна вартість, до якої при необхідності відносять методом прямого включення додаткові витрати на перевезення, на природний убуток у дорозі. Потім з оптового складу товари переміщуються в магазин (складів і магазинів може бути кілька, але прийнято, що безпосередньо від постачальників товари в магазини не надходять). При переміщенні формується торгова націнка, після цього товари продаються покупцям. У магазині можлива зміна торгової націнки. При поверненні товару роздрібним покупцем рух відбувається в зворотному порядку — через роздрібний магазин, оптовий склад, при цьому виконують сторнувальні проведення. Ця схема обігу товарів є підставою для формування документів в електронному вигляді (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

**Відповідність електронних документів обліку
товарних операцій програми “1С: Бухгалтерія” типовим формам
первинного бухгалтерського обліку**

Типові форми первинного бухгалтерського обліку		Електронні документи системи “1С: Бухгалтерія”	
Назва документа	Призначення	Назва документа	Призначення
1	2	3	4
Прибутковий ордер (ф. М-4); Товарно-транспортна накладна (ф. 1-ТН)	– оприбуткування запасів; – облік поставок запасів; – проведення розрахунків за перевезення	Прибуткова накладна	– оприбуткування товарів, отриманих від постачальника за плату; – відображення сум валових витрат, пов’язаних з придбанням товарів; – проведення розрахунків за перевезення

1	2	3	4
Накладна на внутрішнє переміщення; Особовий рахунок; Товарний звіт; Розрахунок бухгалтерії	– разовий відпуск запасів всередині підприємства; – розрахунок торгової націнки відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”	Переміщення	– відображення переміщення товарів із оптових складів до магазинів; – формування проведення з нарахування торгової націнки; – нарахування сум ПДВ, що розраховуються залежно від облікової ціни товару; – при поверненні із магазину на оптовий склад проводяться сторнувальні проведення за сумами ПДВ і торгової націнки та проведення за обліковими цінами
Звіт касира; Товарні звіти матеріально відповідальних осіб; Книга обліку розрахункових операцій (КОРО)	служать для відображення операцій у реєстрах синтетичного і аналітичного обліку	Роздрібна накладна	– відображає факт реалізації товару через роздрібну мережу; – відображає проведення за доходами, сумах ПДВ, списання торгової націнки, списання собівартості реалізованих товарів; – відображає валові доходи, отримані від реалізації товарів; – використовується механізм розрахунку сум від ціни з ПДВ
Інвентаризаційний акт	– служить для записів і формування проведення при зміні ціни	Переоцінка ТМЦ	– зміна торгової націнки товарів; – встановлення нової роздрібної ціни; – зміна облікової ціни товарів на оптових складах

Закінчення табл. 7.3

1	2	3	4
Розрахункова квитанція; звіти	– повернення коштів покупцеві; – формування записів у бухгалтерському обліку	Повернення їх роздріб	– повернення товару покупцем; – сторнування собівартості товарів; – відновлення торгової націнки; – сторнування валових доходів
Особовий рахунок; Розрахунок бухгалтерії	– відображення торгової націнки за реалізовані товари	Визначення торгівельної націнки	– розрахунок реалізованої торгової націнки; – списання собівартості реалізованих товарів; – використовується механізм розрахунку ціни продажу відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”
Книга обліку придбання товарів	визначає порядок віднесення сум ПДВ, сплачених постачальникові до податкового кредиту по ПДВ	Запис у книгу придбання	– для реєстрації податкових накладних з ПДВ, отриманих від постачальників; – формування листків Книги обліку товарів (робіт, послуг)
Книга обліку реалізації товарів	– визначає порядок обліку операцій з реалізації товарів; – визначає підставу для можливого віднесення до податкових зобов'язань сум ПДВ	Запис у книгу продажів	– для оформлення податкових накладних з ПДВ, що виписуються покупцям; – формування листів Книги обліку продажу товарів (робіт, послуг)

Слід врахувати, що заповнення “вхідних” електронних документів відбувається на підставі паперових форм, а формування документів, що передаються покупцеві або формуються для внутрішніх потреб, можуть бути роздруковані за допомогою комп'ютерних технічних засобів. Це дає змогу, по-перше, об'єднувати

процеси складання первинних документів і ведення синтетичного, аналітичного і податкового обліку; по-друге, прискорити складання реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової і податкової звітності шляхом можливостей програми.

В комп'ютерних програмах автоматизації обліку втілюються дві моделі ведення обліку для підприємств різних галузей народного господарства. Перша передбачає уніфікацію документів та їх представлення в системі подвійного запису. Первинні документи розглядаються як доповнення до господарських операцій, характерних для різних підприємств, при цьому найголовніша складова інформаційної бази системи обробки облікових даних — масив господарської інформації у вигляді господарських операцій.

Друга модель передбачає комплексне використання даних автоматизованого обліку з метою управління, планування роботи підприємства, багаторазове складання і на будь-яку дату аналітичних звітів.

Автоматизований облік дав обліковим працівникам і керівникам великі можливості щодо оперативності та якості складання звітності. При комп'ютерному способі обробки даних звітність формується як у регламентному режимі, так і в режимі запитів до бази даних, а не складається один раз для використання протягом тривалого часу.

7.6. Автоматизація зведеного обліку і складання звітності

Комплекс зведеного обліку і складання звітності включає завдання узагальнення інформації на аналітичних і синтетичних рахунках з подальшим групуванням отриманих даних за одним або кількома рахунками з метою складання звітності й прийняття управлінських рішень.

АРМ бухгалтера зведеного обліку і складання звітності передбачає відображення господарських операцій, що змінюють стан коштів підприємства і джерел їх утворення на рахунках бухгалтерського обліку. Останні служать засобом економічного групування господарських коштів та їх джерел, вираженого в натуральному і вартісному (грошовому) вимірах, і дозволяють отримати в зручному вигляді інформацію, необхідну для управління підприємством.

При цьому використовуються дві взаємопов'язані системи рахунків бухгалтерського обліку з синтетичних та аналітичних рахунків, їх відрізняє деталізація обліку коштів і джерел, що має важливе значення як для посилення контролю за правильністю самого обліку, так і для ефективного використання цієї інформації в управлінні підприємством.

Нарівні з відображенням господарської діяльності підприємства комплекс завдань зведеного обліку забезпечує автоматизоване складання бухгалтерського балансу і звітності, що є завершальним етапом облікового процесу і виконується систематично по закінченні звітного періоду (місяця, кварталу, півріччя, року).

Раціональна організація синтетичного й аналітичного обліку господарських операцій із застосуванням АРМ бухгалтера забезпечує:

- контроль за рухом статутного капіталу в частині основних і оборотних коштів підприємства;
- збереження грошових коштів і контроль щодо використання їх за цільовим призначенням;
- виявлення фінансових результатів діяльності підприємства і контроль за розподілом прибутку;
- систематизацію і узагальнення даних про виробничо-господарську діяльність підприємства в аналітичному і синтетичному розрізах для прийняття управлінських рішень.

Вирішення завдань зведеного обліку і складання звітності базується на первинній інформації, що виникає в процесі фінансово-господарської діяльності, а також на інформації, яка повністю формується в процесі вирішення завдань інших ділянок обліку.

Метою автоматизації зведеного обліку є надання інформації, що задовольняє вимоги різних користувачів.

Користувачів облікової інформації можна розділити на три категорії, яким відповідають три категорії АРМ:

1) АРМБ I категорії створюється для внутрішнього користувача, тобто для тих користувачів, які здійснюють облік (заступник головного бухгалтера, сектор зведеного обліку, головний бухгалтер);

2) АРМБ II категорії створюється для управлінського складу підприємства (фінансовий директор, головний економіст, заступник директора з маркетингу, керівник підприємства);

3) АРМ III категорії використовується зовнішніми користувачами (керівники філіалів, акціонери і т. д.).

Вся інформація, підготовлена на АРМБ, розглядається через її кінцевий вплив на прийняття рішень. Перш ніж ухвалити правильне рішення, необхідно визначити мету або керівний напрям і відповідне рішення традиційних завдань зведеного обліку та складання звітності. За результатами вирішення завдань формується єдина база даних бухгалтерських записів. Формування бази даних і логічний контроль правильності її заповнення виконуються протягом місяця в міру надходження інформації з АРМБ суміжних ділянок обліку.

Розділення АРМБ зведеного обліку і складання звітності на три категорії проводиться організаційно з авторизацією доступу до необхідної інформації. Тому структуру даних і технологію вирішення завдань будемо розглядати як єдину для всіх трьох категорій АРМ. Головне меню має такий вигляд:

- Вхідна інформація;
- Нормативно-довідкова інформація;
- Аналітичний облік;
- Синтетичний облік;
- Звітність;
- Моделювання управлінських рішень;
- Ведення інформаційної бази;
- База знань;
- Аудит фінансово-господарської діяльності.

При виборі функції “Вхідна інформація” в меню II рівня відображається перелік вхідної інформації:

- Бухгалтерська довідка;
- Інформація, що утримується з інших **АРМБ**;
- Книга обліку господарських операцій.

Помилкові записи аналізуються і при необхідності коректуються в режимі “Бухгалтерська довідка”.

У режимі “Книга обліку господарських операцій” проводиться введення первинних операцій в Книгу обліку господарських операцій, яка являє собою хронологічно впорядкований (за часом виконання) список бухгалтерських проводок за рахунками. Вона містить записи всіх бухгалтерських операцій, що змінюють стан рахунків, і служить основним джерелом формування бухгалтерської звітності. Бухгалтерські записи в Книгу обліку госпо-

дарських операцій можуть заноситися або шляхом безпосереднього введення господарських операцій з формуванням бухгалтерських проводок, або при генерації бухгалтерських проводок шляхом використання Довідника типових господарських операцій під час формування первинної інформації, або за допомогою формування бухгалтерських проводок з інших АРМБ.

У Книгу обліку господарських операцій заносяться всі відомості, починаючи від дати початку розрахункового періоду і до необхідної дати. Бухгалтерські записи можуть бути відкориговані, доповнені новими, видалені, скопійовані.

При виборі режиму “Нормативно-довідкова інформація” на екрані відображається перелік нормативно-довідкової інформації:

- Довідник курсу валют;
- Довідник рахунків бухгалтерського обліку;
- Довідник припустимої кореспонденції рахунків;
- Довідник формування показників звітності;
- Довідник взаємозв'язків показників звітності;
- Довідник групування статей звітності;
- Довідник розрахунку показників підприємства;
- Довідник-календар;
- Довідник типових господарських операцій;
- Довідник структурних підрозділів;
- Довідник підприємств.

Довідник курсу валют необхідний для перерахунку валютних сум у національну грошову одиницю за діючим курсом Національного банку України, а також для ведення історії змін курсів валют. Його структура: найменування валюти, код валюти, одиниця валюти, вартість валюти в національній грошовій одиниці, дата введення курсу валюти.

Довідник рахунків бухгалтерського обліку використовується для обліку на рахунках, субрахунках і кодах аналітичного обліку.

Довідник припустимої кореспонденції рахунків призначений для контролю введеної інформації з точки зору правильності поставлення контрировок проводок і для аудиторських перевірок вироблених раніше операцій. Його структура: основний рахунок, що кореспондує рахунок, припустимість кореспонденції (дебет, кредит).

Довідник формування показників звітності створюється для автоматизованого формування звітності. Він має таку структуру: номер форми, назва форми, періодичність, код форми, номер рядка, номер графи, синтетичний рахунок, субрахунок основного рахунка, код аналітичного обліку, структурний підрозділ, кореспондуючий рахунок, субрахунок кореспондуючого рахунка, код аналітичного обліку, операція, знак суми.

Довідник взаємозв'язків показників звітності використовується для автоматичного контролю правильності відображення показників у звітності і має таку структуру: номер показника, назва показника, номер форми звітності, номер рядка, номер графи звітності, відповідність номеру іншої форми звітності, номеру рядка, номеру графи.

Довідник групування статей звітності необхідний для проведення аналізу й аудиту фінансової діяльності підприємства. Він має таку структуру: назва узагальненого показника, умовне позначення, назва статей Балансу, умовне позначення, номер рядків Балансу, що входять у статтю Балансу, рахунок, назва рахунка.

Довідник розрахунку показників підприємства необхідний для аналізу, аудиту, оцінки фінансового становища підприємства і визначення доцільності його приватизації. Він має таку структуру: назва показника, умовне позначення, спосіб розрахунку, оптимальне співвідношення.

Довідник-календар призначений для установлення періоду отримання інформації, для фіксації і розподілу за певними датами. Він має таку структуру: рік, поточний місяць, дні.

Довідник типових господарських операцій використовується для автоматизованого формування бухгалтерських проводок. Його структура аналогічна тій, що використовується на інших АРМБ.

Довідник структурних підрозділів і *Довідник підприємств* призначений для формування інформації по структурних підрозділах і підприємству загалом. Їх структура описана раніше.

У режимі “Аналітичний облік” формується аналітична інформація по кожному синтетичному рахунку. Формується така вихідна інформація:

- Відомість аналітичного обліку;
- Картка аналітичного обліку.

Довідкова інформація з аналітичного обліку. Відомість аналітичного обліку призначена для докладної розшифровки об'єкту обліку. Це оборотно-сальдова відомість за синтетичним рахунком в аналітичному розрізі. Бухгалтер має можливість зробити аналіз аналітичних даних за кожним синтетичним рахунком.

Картка аналітичного обліку відкривається в міру необхідності на кожний аналітичний об'єкт. У картці приводяться характеристики об'єкта, рух за аналітичним рахунком і залишки на кінець звітного періоду. При аудиті або аналізі бухгалтер має можливість відобразити необхідну аналітичну інформацію за певний період в розрізі документів і дат проведення цих операцій.

Бухгалтер перевіряє достовірність інформації і видає конкретні пропозиції. Аналітичний облік необхідний і для аналізу, і для прийняття рішень на той або інший вид господарської діяльності.

При виборі режиму “Синтетичний облік” на екран видається такий перелік:

- Головна книга;
- Оборотно-сальдовий баланс;
- Довідкова інформація;
- Шахова відомість.

У режимі “Головна книга” за вибраний період формується і відображається головна книга по рахунках бухгалтерського обліку. Головна книга є основним бухгалтерським реєстром для узагальнення бухгалтерської інформації.

У режимі “Оборотно-сальдовий баланс” відображаються дані для узагальнення інформації у вигляді оборотів за рахунками. Дана відомість може формуватися в розрізі вибраного періоду часу. При необхідності може проводитися розшифровка проведення господарських операцій.

Режим “Довідкова інформація” передбачений для аудиту за проведеними господарськими операціями загалом по підприємству (підрозділу). При цьому здійснюється контроль усіх операцій з точки зору правильності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Відомість, що формується, дозволяє проаналізувати неправильно введені (розраховані) дані, відображені на рахунках бухгалтерського обліку.

Шахова відомість призначена для аналізу і контролю за проведеними операціями. Занесені в неї підсумки по вертикалі і горизонталі дають уявлення про проведені обороти за рахунками, що дає можливість наочно проконтролювати кожний рахунок. Бухгалтер може проаналізувати стан кожного рахунка і перевірити правильність формування бухгалтерських записів. Дана відомість може бути відображена за будь-який необхідний період.

Контроль здійснюється на основі даних інформаційної бази і Довідника допустимої кореспонденції рахунків. У разі помилки бухгалтер коригує дані згідно з діючим положенням.

При автоматизації формування бухгалтерської звітності особливо важлива автоматизація контролю результатних даних, який нарівні із вхідним контролем інформації повинен становити єдину систему забезпечення достовірності обробки даних зведеного обліку і звітності.

Для перевірки достовірності звітних даних, відображених у формах звітності, бухгалтер зобов'язаний переглянути взаємозв'язки показників і зробити конкретні висновки щодо виявлених відхилень.

Всі ці звітні документи можуть бути розраховані і відображені шляхом вибірки з режиму "Звітність" необхідної звітної форми, також можлива генерація нових.

Звітні документи формуються і відображаються на необхідну дату. На основі Довідника групування статей звітності, Довідника розрахунку показників підприємства, а також на основі фактичних звітних даних здійснюється розрахунок інформації за показниками.

Для допомоги в прийнятті правомірних управлінських рішень в АРМ бухгалтера застосовується база знань. У базі знань міститься набір оптимальних управлінських рішень, відповідних певним показникам.

У системі реалізовується такий алгоритм прийняття управлінських рішень:

- Завдання управління фінансово-господарської діяльності підприємства;
- Пошук альтернативних варіантів дій щодо досягнення цілей;
- Відображення альтернативних варіантів дій;
- Вироблення пропозицій щодо прийняття управлінського рішення;

- Моделювання фактичних, запланованих, нормативних та імітаційних результатів;
- Прийняття управлінських рішень щодо усунення виявлених відхилень.

Моделювання управлінських рішень на майбутні періоди. Дослідження фінансового становища і прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюється в режимі “Моделювання управлінських рішень”, який, у свою чергу, поділяється на:

- Аудит майнового становища підприємства;
- Показники платоспроможності;
- Показники ділової активності;
- Показники рентабельності;
- Показники ліквідності;
- Безбитковість підприємства;
- Модель фінансової стратегії;
- Облік фінансових результатів.

Коефіцієнт поточної ліквідності показує загальну забезпеченість підприємства оборотними коштами і своєчасність погашення термінових зобов’язань. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами характеризує частку власних оборотних коштів у загальній їх сумі.

Коефіцієнт відновлення платоспроможності характеризує реальну можливість відновлення платоспроможності за необхідний період.

В управлінському рішенні вказуються виявлені відхилення від показників і шляхи досягнення їх оптимальних значень.

Також аудиторському дослідженню підлягає ділова активність підприємства. Оцінка ділової активності характеризується результатами й ефективністю поточної виробничої діяльності підприємства. Дана оцінка може бути змодельована в порівнянні з показниками споріднених підприємств. При аудиті-аналізі потрібно враховувати порівняльну динаміку основних показників роботи підприємства.

За результатами розрахунку показників рентабельності проводиться дослідження оцінки рентабельності по відношенню до продукції, що випускається, і оцінки рентабельності по відношенню до інвестицій або авансованого капіталу. При аудиті також досліджуються такі показники рентабельності:

- коефіцієнт валового прибутку;
- коефіцієнт чистого прибутку;
- рентабельність власного капіталу;
- коефіцієнт рентабельності активів;
- коефіцієнт оборотності активів;
- коефіцієнт віддачі активів або міра прибутковості матеріальних активів.

Спочатку бухгалтер (аудитор) за допомогою моделі досліджує два показники рентабельності продукції, що свідчать про ефективність не тільки господарської діяльності підприємства, а й процесів ціноутворення. Це коефіцієнт валового прибутку і коефіцієнт чистого прибутку.

Коефіцієнт валового прибутку розраховується як відношення різниці між виручкою і собівартістю реалізованої продукції та виручкою від реалізації. Коефіцієнт чистого прибутку розраховується як відношення чистого прибутку після сплати податків до виручки від реалізації.

Досліджуючи ці показники на інформаційній моделі, бухгалтер отримує найбільш точне уявлення про роботу підприємства.

Якщо коефіцієнт валового прибутку істотно не змінювався протягом певного періоду, а коефіцієнт чистого прибутку при цьому знижувався, то на основі бази знань можна зробити висновок, що причина цього полягає або у витратах, які зросли на виробництво продукції, або у ставках податків, які зросли. Досліджуючи ці показники, бухгалтер може перейти до докладного вивчення впливаючих чинників, щоб знайти джерела відхилень.

Якщо ж знизився коефіцієнт валового прибутку, то бухгалтер повинен пересвідчитися, чи сталося це внаслідок збільшення собівартості продукції в порівнянні з виручкою від її реалізації. Збільшення цього коефіцієнта може бути викликане або необґрунтованим зниженням цін, або недостатнім використанням віддачі від виробництва продукції. Дані чинники аналізуються при дослідженні витрат на виробництво. Результати досліджень відображаються разом з видачею управлінських рішень щодо вдосконалення виробничого процесу або ціноутворення.

Це одним показником рентабельності є рентабельність власного капіталу. Цей показник визначається як відношення чис-

того прибутку до величини власного капіталу. За його допомогою бухгалтер (аудитор) оцінює отриманий прибуток на акціонерний капітал. Показник досліджується в динаміці за певний період і порівнюється з нормативними або галузевими коефіцієнтами.

Коефіцієнт оборотності активів характеризує ефективність, з якою підприємство використовує свої ресурси для досягнення головної мети випуску продукції.

Якщо помножити коефіцієнт оборотності активів на коефіцієнт чистого прибутку, то отримаємо коефіцієнт віддачі активів або міру прибутковості матеріальних активів підприємства. В інформаційній системі даний показник відбивається в моделі у взаємозв'язку з коефіцієнтом прибутковості і коефіцієнтом оборотності активів та розраховується як відношення чистого прибутку до загальної суми матеріальних активів.

При проведенні досліджень дуже важливий режим “Модель фінансової стратегії”.

Модель фінансової стратегії дозволяє провести комплексне прогнозування майбутнього фінансового становища підприємства на основі дослідження фінансових результатів його господарської діяльності. Це дозволяє закласти загалом стратегічний напрям у господарсько-фінансовій діяльності підприємства. Модель може бути побудована як за окремими показниками, що прогнозуються, так і за групою комплексно пов'язаних показників.

Ця модель може бути видана в динаміці за кілька років за кожним розрахованим показником.

Після розрахунку і відображення моделі проводиться загальна оцінка фінансово-господарського стану підприємства з метою виявлення можливих перспектив розвитку підприємства, представлених загальною моделлю.

До складу облікових показників можуть бути включені різноманітні показники, що характеризують ту або іншу сторону фінансово-господарської діяльності підприємства.

Важливим моментом аналізу є прогнозування даних Балансу і звіту про прибутки і збитки.

В умовах автоматизованої обробки даних показники формуються шляхом імітації даних з використанням динамічної моделі, представленої багатомірною таблицею всіх звітних показників, а також за допомогою математичних методів і експертних оцінок підприємства. Все це базується на діагностиці стану підприєм-

ства, проведених дослідженнях, моделі фінансової стратегії, а також на використанні розрахованих базисних індексів і відхилень, виявлених унаслідок аналітичних робіт.

Імітаційна модель звітності дозволяє залучати до обороту фінансові ресурси і перейти на нові форми ведення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Відомість обліку прибутку від реалізації продукції дає можливість бухгалтеру проаналізувати чинники і причини, що впливають на отримання максимального прибутку, і намітити певні управлінські рішення, спрямовані на недопущення відхилень у подальшій діяльності підприємства. Для генерації різних варіантів отримання максимального прибутку бухгалтер використовує функцію “Моделювання отримання максимального розміру прибутку”. У цьому режимі на основі значень з попередньої відомості, які дають можливість отримати максимальний прибуток, він може отримати на будь-який необхідний період відомість розрахунку отримання максимального прибутку в розрізі кожного окремого об’єкта або загалом по всій продукції.

На основі даної інформації бухгалтер дає пропозиції про можливі шляхи отримання максимального прибутку. На їх основі керівники підприємства ухвалюють відповідні рішення щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Моделювання здійснюється за кожним окремим об’єктом з урахуванням раніше розрахованих показників максимального розміру прибутку. У результаті формується модель розрахунку максимального розміру прибутку.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Нормативно-законодавча база щодо регулювання інформаційних систем і зокрема бухгалтерського обліку.
2. Загальні елементи функціональної обробки інформації.
3. Технологічна обробка облікової інформації в інформаційних системах обліку.
4. Схема руху інформації при застосуванні автоматизованої форми бухгалтерського обліку.
5. Переваги автоматизованої форми бухгалтерського обліку.
6. Етапи переходу до створення інформаційної системи обліку.
7. Вимоги до програмного забезпечення.

8. Складові бухгалтерських автоматизованих систем.
9. Особливості автоматизації обліку необоротних активів.
10. Характеристика автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку необоротних активів.
11. Відповідність електронних документів обліку операцій з основними засобами програми “1С: Бухгалтерія” типовим формам первинного бухгалтерського обліку.
12. Характеристика автоматизації обліку витрат на виробництво.
13. Сутність та роль автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку витрат на виробництво.
14. Характеристика електронних документів з обліку витрат на виробництво.
15. Завдання та можливості автоматизації обліку готової продукції.
16. Характеристика електронних документів при автоматизації обліку готової продукції.
17. Характеристика автоматизації обліку товарних операцій.
18. Відповідність електронних документів обліку товарних операцій програми “1С: Бухгалтерія” типовим формам первинного бухгалтерського обліку.
19. Загальна характеристика автоматизації зведеного обліку і складання звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. *Закон* України “Про підприємництво” від 07.02.91 № 698-ХІІ.
2. *Закон* України “Про підприємства в Україні” від 27.03.91 № 887-ХІІ.
3. *Закон* України “Про захист прав споживачів” від 12.05.91 № 1023-ХІІ.
4. *Закон* України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 11.12.91 № 1963-ХІІ.
5. *Закон* України “Про споживчу кооперацію” від 10.04.92 № 2265-ХІІ.
6. *Закон* України “Про плату за землю” від 03.07.92 № 2535-ХІІ.
7. *Закон* України “Про оподаткування прибутку підприємства” від 22.05.97 № 283/97-ВР (із змін, і доп.).
8. *Закон* України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” від 26.06.97 № 400/97-ВР.
9. *Закон* України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-ХІV.
10. *Закон* України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.2000 № 1533-ІІІ.
11. *Закон* України “Про майнову відповідальність за порушення умов договору підяду (контракту) про виконання робіт на будівництві об’єктів” від 06.04.2000 № 1641-ІІІ.
12. *Закон* України “Про державну підтримку малого підприємництва” від 19.10.2000 № 2063.
13. *Закон* України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 01.12.2000 № 614.
14. *Закон* України “Про розмір внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування” від 11.01.01 № 2213-ІІІ.
15. *Закон* України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням” від 18.01.01 № 2240-ІІІ.

16. *Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва*: Указ Президента України від 03.07.98 № 727/98.

17. *Про внесення змін в Указ Президента України від 03.10.98 № 727* Про спрощену систему оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 28.06.99.

18. *Про затвердження Правил застосування Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”*: Постанова Верховної Ради України від 27.06.95 № 247/95-ВР.

19. *Про внесення змін до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій*. Постанова КМУ від 07.03.01 № 222.

20. *Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні*: Затв. постановою Правління НБУ від 19.02.01 № 72 (із змін. і допов.).

21. *Про введення нової бюджетної класифікації України зі змінами і доповненнями*: Наказ Міністерства України від 03.12.97 № 265.

22. *Про затвердження Інструкції про введення нового порядку щомісячної звітності про виконання єдиного кошторису доходів та видатків*: Наказ Голов. упр. Держказначейства України від 03.06.97 № 63.

23. *Про затвердження типових форм по обліку і списанню основних засобів, що належать установам і організаціям, що утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджетів і Інструкції з їхнього складання*: Наказ Голов. упр. Держ. казначейства України, Держ. ком. стат. України від 02.12.97 № 125/70.

24. *План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і Порядок застосування Плану рахунків*: Затв. наказом Голов. упр. Держ. казначейства України від 10.12.99 № 114.

25. *Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ*: Наказ Голов. упр. Держказначейства України і Міністерства України від 10.12.99 № 114.

26. *Порядок бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги*: Затв. наказом Голов. упр. Держ. казначейства України від 10.12.99 № 113.

27. *Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті*: Затв. постановою Правління НБУ від 29.03.01 № 135.

28. *Інструкція про порядок одержання, використання, обліку і збереження дорогоцінних металів і дорогоцінних каменів*: Затв. наказом Міністерства України від 06.04.98 № 84.

29. *Інструкція* по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій: Затв. наказом Мінфіну України від 30.11.99 № 291.

30. *Інструкція* про прибутковий податок з громадян: Затв. наказом ДПІ України від 21.04.93 № 12 (із змін. та допов.).

31. *Про затвердження Положення* про Реєстр неприбуткових організацій та установ: Наказ ДПАУ від 11.07.97 № 232.

32. *Порядок* заповнення Книги обліку доходів і витрат: Наказ ДПАУ Про внесення змін у форму Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи і Порядку її ведення” від 12.10.99.

33. *Порядок* видачі свідоцтва про сплату єдиного податку: Затв. наказом ДПАУ від 29.10.99 № 599.

34. *Про затвердження Порядку* визначення структури, ознаки неприбуткових установ (організацій): Наказ ДПАУ від 03.07.2000 № 355.

35. *Інструкція* з обліку основних засобів бюджетних установ: Затв. спільним наказом ГУДКУ, М-ва економіки України, Державного ком. стат. України від 02.12.97 № 124/136/71.

36. *Типова інструкція* про порядок списання основних засобів бюджетних установ: Затв. спільним наказом ГУДКУ, М-ва економіки України від 02.12.97 № 126/137.

37. *Інструкція* по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Затв. наказом М-ва с.-г. і продовольства України (нині М-во агропромислової політики України) від 05.02.97 № 34.

38. *Норми* експлуатаційного пробігу автомобільних шин: Затв. наказом М-ва трансп. України від 08.12.97 № 420.

39. *Норми* експлуатаційного пробігу автомобільних шин: Затв. наказом М-ва трансп. України від 08.12.97 № 420.

40. *Інструкція* про порядок обчислення і сплати збору за забруднення навколишнього середовища: Затв. наказом М-ва охорони навколишнього середовища і ядерної безпеки України від 19.07.99 № 162/379.

41. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Затв. наказом МФУ від 31.03.99 № 87.

42. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”: Затв. наказом МФУ від 31.03.99 № 87.

43. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: Затв. наказом МФУ від 31.03.99 № 87.

44. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”: Затв. наказом МФУ від 31.03.99 № 87.

45. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”: Затв. наказом МФУ від 31.03.99 № 87.

46. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”: Затв. наказом МФУ від 28.05.99 № 137.

47. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: Затв. наказом МФУ від 27.04.2000 № 92.

48. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: Затв. наказом МФУ від 18.10.99 № 242.

49. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: Затв. наказом МФУ від 20.10.99 № 246.

50. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”: Затв. наказом МФУ від 08.10.99 № 237.

51. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”: Затв. наказом МФУ від 31.01.2000 № 20.

52. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”: Затв. наказом МФУ від 26.04.2000 № 91.

53. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”: Затв. наказом МФУ від 28.07.2000 № 181.

54. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: Затв. наказом МФУ від 29.11.99 № 290.

55. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Затв. наказом МФУ від 31.12.99 № 318.

56. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”: Затв. наказом МФУ від 28.12.2000 № 353.

57. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”: Затв. наказом МФУ від 18.05.01 № 87.

58. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”: Затв. наказом МФУ від 07.07.99 № 163.

59. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”: Затв. наказом МФУ від 30.07.99 № 176.

60. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”: Затв. наказом МФУ від 10.08.2000 № 193.

61. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”: Затв. наказом МФУ від 25.02.2000 № 39.

62. *Методичні* рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Затв. наказом М-ва трансп. України від 05.02.01. № 65.

63. *Методичні* рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Затв. наказом Держбуду України від 07.05.02. № 81.

64. *Методичні* рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Держ. ком. пром. політики України від 02.02.01 № 47.

65. *Методичні* рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Затв. наказом М-ва економіки та з питань єврон. інтегр. України від 22.05.02 № 145.

66. *Галузі* народного господарства України (ЗКГНГ): Затв. наказом Мінстату України від 24.01.94 № 21.

67. *Про затвердження* типових норм первинних документів з обліку в будівництві: Наказ Держ. ком. буд-ва, архіт. і житлової політики України від 29.12.2000 № 416/299.

68. *Бабич В. В, Свідерський Є. І.* Бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу в Україні. — К.: Лібра, 1996. — 160 с.

69. *Бутинець Т. А.* Бухгалтерський облік: Навч. посіб. для студ. вузів / Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 672 с.

70. *Бутинець Ф. Ф.* Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі. Курс лекцій. Навч. посіб. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця, доц. Н. М. Малюги. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.

71. *Організація* бухгалтерського обліку: Підруч. для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП “Рута”, 2002. — 592 с.

72. *Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бобрівець С. В.* Податковий облік: Навч. посіб. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002. — 260 с.

73. *Облік* у селянському (фермерському) господарстві: Посібник / За ред. М. Я. Дем’яненка. — К.: ІАЕ, 2001. — 403 с.

74. *Вуд Ф.* Бухгалтерский учет для предпринимателей. В 4 ч. — М.: Аскери, 1993.

75. *Завгородний В. П.* Настольная книга бухгалтера малого бизнеса. — К.: Вира-Р; Дакор, 2000. — 608 с.

76. *Нидлз Б. И. др.* Принципы бухгалтерского учета (Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл: Пер. с англ.) / Под ред. Я. В. Соколова. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 496 с.

77. Скворцов Н. Н. Бухгалтерский учет: Учеб.-метод. пособ. В 2 т. — Харьков, 1999.

78. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — К.: Інститут післядипломної освіти Київського університету ім. Тараса Шевченка. — 2001. — 339 с.

79. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: Навч. посіб. — 6-те вид., доп. і перероб. — К.: А.С.К., 2002. — 784 с.

80. Чистов Д. В., Таранов А. В., Заремба О. А., Заремба А. В. Хозяйственные операции в компьютерной бухгалтерии 7.7 для Украины: Учеб. пособ. — Киев: Диасофт, 2002. — 528 с.

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про бухгалтерський облік та фінансову
звітність в Україні

(Відомості Верховної Ради (ВВР), 1999, № 40, ст. 365)

(Із змінами, внесеними згідно із Законами
№ 1707-III від 11.05.2000, ВВР, 2000, № 32, ст. 255
№ 1807-III від 08.06.2000
№ 1829-III від 22.06.2000)

Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Розділ I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. *Визначення термінів*

Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні:

активи — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

бухгалтерський облік — процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

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

господарська операція — дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства;

зобов'язання — заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

економічна вигода — потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

консолідована фінансова звітність — фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку — нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам;

облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;

первинний документ — документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення;

фінансова звітність — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;

користувачі фінансової звітності (далі — користувачі) — фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Стаття 2. Сфера дії Закону

1. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі — підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

(Частина другу статті 2 виключено на підставі Закону № 1707-III від 11.05.2000.)

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності

1. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

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

Стаття 4. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

обачність — застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

повне висвітлення — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність — постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність — оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

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

превалювання сутності над формою — операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

історична (фактична) собівартість — пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

єдиний грошовий вимірник — вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

періодичність — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Стаття 5. *Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності*

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України.

**Розділ II. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ**

Стаття 6. *Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні*

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

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх

підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства.

5. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, визначається такою угодою відповідно до вимог законодавства України. (Статтю 6 доповнено частиною п'ятою згідно із Законом № 1807-III від 08.06.2000.)

6. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Стаття 7. Методологічна рада з бухгалтерського обліку

1. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою:

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

2. Методологічна рада з бухгалтерського обліку утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.

3. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку та її персональний склад затверджуються Міністром фінансів України.

Розділ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

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

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

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе 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 засто-

совуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

5. Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- вибирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і 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 документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів 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 (далі — бухгалтер):

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки 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 і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Стаття 9. *Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку*

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування 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 і 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 реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків і платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

4. Реєстри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь в їх складанні.

5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

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

7. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом установленого строку.

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

9. Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх 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.

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань

1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

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

Розділ IV. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Стаття 11. Загальні вимоги до фінансової звітності

1. На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність. Фінансову звітність підписують керівник і бухгалтер підприємства.

2. Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

3. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

4. Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

5. Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

6. 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.

Стаття 12. *Консолідована та зведена фінансова звітність*

1. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

2. 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 органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

3. Об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які

входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства. (Частина третя статті 12 із змінами, внесеними згідно із Законом № 1707-III від 11.05.2000.)

Стаття 13. Звітний період

1. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

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

3. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Стаття 14. Подання та оприлюднення фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність 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.

2. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

3. Відкриті акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друківаних видань.

4. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

Стаття 15. *Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність*

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ V. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року.

Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними опісками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року. (Пункт 1 доповнено абзацом згідно із Законом № 1829-III від 22.06.2000.)

2. Кабінету Міністрів України:

- підготувати та подати до Верховної Ради України пропозиції про внесення змін до законів України, що впливають з цього Закону;
- привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;
- забезпечити розроблення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади нормативно-правових актів, передбачених цим Законом, а також перегляд і скасування їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Президент України
м. Київ, 16 липня 1999 року
№ 996-XIV

Л. КУЧМА

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 87 від 31.03.99

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

21 червня 1999 р. за № 391/3684

Про затвердження Положень (стандартів)
бухгалтерського обліку

(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002)

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, НАКАЗУЮ:

1. Затвердити схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України такі Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (додаються):

- 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. Встановити, що 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. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить вищенаведеним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів
України 31.03.99 № 87

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 бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності. (Пункт 2 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 25.11.2002.)

3. Терміни, що використовуються у цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Активи — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод 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 вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до змен-

шення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після врахування його зобов'язань.

Доходи — збільшення економічних вигод 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 видаток 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, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. (Абзац дванадцятий пункту 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 25.11.2002.)

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 обґрунтованість 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.

У рядках форм фінансової звітності, які не мають показників, ставиться прочерк. (Пункт 11 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мініну № 989 від 25.11.2002.)

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 перекозчень, 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 зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і 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 та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі; послідовності, яка передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності; обачності, згідно з якою методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства; превалювання 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 за звітний період і аналогічний період попереднього року; (абзац п'ятий пункту 19 в редакції Наказу Мінфіну № 989 від 25.11.2002) 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, за 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 повинна бути вказана 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.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 87 від 31.03.99

м. Київ

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 396/3689

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2
“Баланс”

(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 131 від 14.06.2000
№ 304 від 30.11.2000
№ 989 від 25.11.2002
№ 363 від 23.05.2003)

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 — підприємства) 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 у 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 — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною. (Абзац п'ятий пункту 4 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

Зобов'язання — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у 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 не 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, якщо 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 накопиченої амортизації. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках. (Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.2002.)

15. У статті “Незавершене будівництво” відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством, а також авансові платежі для фі-

нансування капітального будівництва. (Пункт 15 в редакції Наказу Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

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 (у дужках) 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. (Абзац другий пункту 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

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”, крім гудвілу і гудвілу негативного, що виникають при придбанні. (Пункт 20 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 25.11.2002.)

21. У статті “Виробничі запаси” показується вартість запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході

нормального операційного циклу. (Пункт 21 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

22. У статті “Тварини на вирощуванні та відгодівлі” відображається вартість: дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кроликів, дорослих тварин, вибракуваних із основного стада для реалізації, та молодняка тварин.

23. У статті “Незавершене виробництво” показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами. (Пункт 23 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.2002.)

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 без суми торгових націнок вартість товарів, які придбані підприємствами для наступного продажу. (Пункт 25 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

26. У статті “Векселі одержані” показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена вексями. (Пункт 26 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

27. 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). У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів. Сума резерву сумнівних боргів наводиться у дужках. (Пункт 27 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

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.

32.1. Показники дебіторської заборгованості (крім дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги) у разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів наводяться у балансі за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається у порядку, наведеному в пункті 27 цього Положення (стандарту). (Положення доповнено пунктом 32.1 згідно з Наказом Мініну № 363 від 23.05.2003.)

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”. У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунків 331 “Грошові документи в націона-

льній валюті”, 332 “Грошові документи в іноземній валюті” і 643 “Податкові зобов’язання”. (Пункт 35 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 25.11.2002.)

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. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. (Пункт 37 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

38. У статті “Пайовий капітал” наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

39. У статті “Додатковий вкладений капітал” акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал. (Пункт 39 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

40. У статті “Інший додатковий капітал” відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу. (Пункт 40 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 131 від 14.06.2000.)

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 нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. (Пункт 42 із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.2002.)

43. У статті “Неоплачений капітал” відображається сума боргованості 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 джерел.

45.1. Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у вписуваному рядку 415 наводять суму страхових резервів, у вписуваному рядку 416 наводять у дужках суму часток перестраховиків у страхових резервах, різниця між якими включається до підсумку розділу балансу. (Пункт 45 доповнено підпунктом 45.1 згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

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 унаслідок 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 із 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.

57.1. У статті “Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату. (Пункт 57 доповнено підпунктом 57.1 згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

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 із 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 включеними до інших статей,

наведених у розділі “Поточні зобов’язання”. У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунку 644 “Податковий кредит” і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами. (Пункт 60 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 25.11.2002.)

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.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2

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 _____

Баланс

на _____ 20__ 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		
накопичена амортизація	012		
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
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		
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	100		
тварини на вирощуванні			
та відгодівлі	110		
незавершене виробництво	120		
готова продукція	130		
товари	140		

1	2	3	4
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280		

Продовження додатка

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		

Продовження додатка

1	2	3	4
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Вилучений капітал	370	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
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	

Закінчення додатка

1	2	3	4
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550		
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

(Додаток із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 25.11.2002.)

Керівник
Головний бухгалтер

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 87 від 31.03.99

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

21 червня 1999 р. за № 397/3690

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку з
“Звіт про фінансові результати”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 37 від 24.02.2000**

№ 131 від 14.06.2000

№ 304 від 30.11.2000

№ 583 від 18.12.2001

№ 989 від 25.11.2002

№ 363 від 23.05.2003)

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 приводять 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 та щодо якої 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, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. (Абзац дванадцятий пункту 4 в редакції Наказу Мінфіну № 363 від 23.05.2003.)

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 приводять 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). Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках. (Пункт 11 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

Визначення прибутку (збитку) за звітний період

12. Доходи і витрати, які відповідають критеріям, викладеним вище, наводяться 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 непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов’язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів. (Пункт 13 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 131 від 14.06.2000, № 304 від 30.11.2000.)

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.

Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у цьому рядку наводять виплати страхових сум та страхових відшкодувань. (Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

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) без непрямих податків. Зокрема у цій статті відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів, що за договорами належать комітентам, принципалам тощо. (Пункт 17 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 131 від 14.06.2000, № 304 від 30.11.2000, № 583 від 18.12.2001.)

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 положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, 16 “Витрати”. У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. (Пункт 19 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 37 від 24.02.2000, № 304 від 30.11.2000.)

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; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за № 725/4018; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що ви-

никають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг). (Пункт 24 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 25.11.2002.)

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 неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

32. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків). (Пункт 32 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

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 втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи і втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному у цьому Положенні (стандарті). Втрати від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих втрат. Зміст і вартісна оцінка доходів або витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати в примітках до фінансових звітів. (Пункт 35 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 131 від 14.06.2000.)

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 за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих

витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти у цьому розділі не наводиться. (Пункт 38 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.2002.)

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. У проміжній (квартальній) фінансовій звітності наводяться показники, передбачені пунктами 42 і 43 цього Положення (стандарту). (Пункт 39 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 25.11.2002.)

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” наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій. (Пункт 41 в редакції Наказу Мініну № 989 від 25.11.2002.)

42. У статті “Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію” наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу. (Пункт 42 в редакції Наказу Мініну № 989 від 25.11.2002.)

43. У статті “Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію” відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу. (Пункт 43 в редакції Наказу Мініну № 989 від 25.11.2002.)

44. Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку, (збитку) на одну просту акцію, та їх коригування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”. (Пункт 44 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 25.11.2002.)

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.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

**Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 3**

		КОДИ		
Дата/рік, місяць, число				01
Підприємство	за ЄДРПОУ			
Територія	за КОАТУУ			
Орган державного управління	за СПОДУ			
Галузь	за ЗКГНГ			
Вид економічної діяльності	за КВЕД			
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума			

Звіт про фінансові результати

за _____ 20 __ р.

Форма № 2

Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		

Продовження додатка

1	2	3	4
Податок на додану вартість	015		
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040		
Валовий:			
прибуток	050		
збиток	055		
Інші операційні доходи	060		
Адміністративні витрати	070		
Витрати на збут	080		
Інші операційні витрати	090		
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100		
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		

Продовження додатка

1	2	3	4
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		
Чистий:			
прибуток	220		
збиток	225		

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Матеріальні затрати	230		
Витрати на оплату праці	240		
Відрахування на соціальні заходи	250		
Амортизація	260		
Інші операційні витрати	270		
Разом	280		

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300		

Закінчення додатка

1	2	3	4
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток, (збиток) на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток, (збиток) на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

(Додаток із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 25.11.2002.)

Керівник
Головний бухгалтер

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 87 від 31.03.99

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 398/3691**

**Затверджено
Наказ Міністерства фінансів
України 31.03.99 № 87**

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4
“Звіт про рух грошових коштів”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 15 від 28.01.2000
№ 304 від 30.11.2000
№ 989 від 25.11.2002)**

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 приводить 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 у 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 унаслідок перерахунку статті балансу “Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті”. (Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

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, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності (без урахуван-

ня витрат на сплату відсотків). (Пункт 17 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.2002.)

18. У статті “Витрати на сплату відсотків” відображаються витрати, наведені в статті “Фінансові витрати” Звіту про фінансові результати. (Пункт 18 в редакції Наказу Мініфіну № 989 від 25.11.2002.)

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. При цьому не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов’язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. Окрім того, не враховується зміна дебіторської заборгованості поточного податку на прибуток і зменшення дебіторської заборгованості за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування кредиторської заборгованості за поточним податком на прибуток. (Пункт 20 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.2002.)

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 збільшення, у графі “Видаток” — зменшення у статтях розділу балансу “Поточні зобов’язання” (крім статей “Короткострокові кредити банків”, “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”, “По-

точні зобов'язання за розрахунками з учасниками”, сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

При цьому не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком грошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. При визначенні суми збільшення (зменшення) поточних зобов'язань не враховується зміна суми зобов'язання з поточного податку на прибуток і зменшення зобов'язань за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування дебіторської заборгованості за поточним податком на прибуток. (Пункт 22 в редакції Наказу Мініфіну № 15 від 28.01.2000; із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.2002.)

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 позиковим капіталом. (Пункт 25 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 25.11.2002.)

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” показується 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 позики, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою), за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо. (Пункт 34 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 25.11.2002.)

35. У статті “Отримані дивіденди” відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей). (Пункт 35 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

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 приводять 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” у графі “Надходження” відображається збільшення, у графі “Видаток” — зменшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду. (Пункт 56 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

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.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

**Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 4**

КОДИ

Дата/рік, місяць, число				01
Підприємство	за ЄДРПОУ			
Територія	за КОАТУУ			
Орган державного управління	за СПОДУ			
Галузь	за ЗКГНГ			
Вид економічної діяльності	за КВЕД			
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума			

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				

Продовження додатка

1	2	3	4	5	6
доходів майбутніх періодів	110				
Грошові кошти 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				
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				

Закінчення додатка

1	2	3	4	5	6
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310		x		x
Отримані 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

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 87 від 31.03.99

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

21 червня 1999 р. за № 399/3692

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5
“Звіт про власний капітал”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000
№ 363 від 23.05.2003)**

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 на початок (нескоригований залишок) і кінець року. (Пункт 7 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 363 від 23.05.2003.)

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 звітнього 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 сума нарахованих дивідендів, дані про інший розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо. (Пункт 12 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

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 не-

відшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни.

16. У статті “Разом змін у капіталі” наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у рядках 060–280. Залишок власного капіталу на кінець року визначається виходячи з його скоригованого залишку на початок року (рядок 050) і підсумку змін у капіталі (рядок 290). (Пункт 16 в редакції Наказу Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

17. Дані в графах 3–11 наводяться у дужках, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елементу власного капіталу. (Пункт 17 в редакції Наказу Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів

18. Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елементу 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, у порівнянні із передбаченими величинами.

19.3. Загальну суму коштів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

19.3.1. Всі 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 опціями та іншими контрактами, з указанням 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.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

**Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 5**

КОДИ

Дата/рік, місяць, число			01
Підприємство	за ЄДРПОУ		
Територія	за КОАТУУ		
Орган державного управління	за СПОДУ		
Галузь	за ЗКІНГ		
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									

Продовження додатка

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
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									
	170									
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180									

Закінчення додатка

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
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 у капіталі	290									
Залишок на кінець року	300									

Керівник
Головний бухгалтер

Затверджено

наказ Міністерства фінансів України

від 29.11.2000 № 302

(у редакції наказу Міністерства фінансів України

від 28.10.2003 р. № 602)

КОДИ

Дата/рік, місяць, число

Підприємство _____ за ЄДРПОУ

Територія _____ за КОАТУУ

Орган державного управління _____ за СПОДУ

Галузь _____ за ЗКГНГ

Вид економічної діяльності _____ за КВЕД

Середньооблікова чисельність працюючих _____ Контрольна сума

Одиниця виміру: тис. грн.

		01

Примітки до річної фінансової звітності

за 20 __ р.

Форма № 5

Код за ДКУД

1801008

I. Нематеріальні

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)	
		Первісна (переоцінена) вартість	Накопичена амортизація		Первісної (переоціненої) вартості	Накопичена амортизація
1	2	3	4	5	6	7
Права користування природними ресурсами	010					
Права користування майном	020					
Права на знаки для товарів і послуг	030					
Права на об'єкти промислової вартості	040					
Авторські та суміжні з ними права	050					
	060					
Інші нематеріальні активи	070					
Разом	080					

Із рядка 080 графа 14 вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (081) _____

вартість оформлених у заставу нематеріальних активів (082) _____

вартість створених підприємством нематеріальних активів (083) _____

активи

Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
Первісна (переоцінена) вартість	Накопичена амортизація			Первісної (переоціненої) вартості	Накопичена амортизація	Первісна (переоцінена) вартість	Накопичена амортизація
8	9	10	11	12	13	14	15

Із рядка 080 графа 5 вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань (084) _____

Із рядка 080 графа 15 накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмежена права власності (085) _____

II. Основні

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (до- оцінка +, уцінка -)	
		Первісна (переоціне- на) вартість	Знос		Первісної (переоціне- ної) вартості	Зносу
1	2	3	4	5	6	7
Земельні ділянки	100					
Кап. витрати на поліпшення земель	110					
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120					
Машини та обладнання	130					
Транспортні засоби	140					
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150					
Робоча і продуктивна худоба	160					
Багаторічні насадження	170					
Інші основні засоби	180					
Бібліотечні фонди	190					
Малоцінні необоротні матер. активи	200					
Тимчасові (нетитульні) споруди	210					
Природні ресурси	220					
Інвентарна тара	230					
Предмети прокату	240					
Інші необоротні матеріальні активи	250					
Разом	080					

Із рядка 260 графа 14

вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності (261) _____

вартість оформлених у заставу основних засобів (262) _____

залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо) (263) _____

залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу (264) _____

засоби

Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		У тому числі			
Первісна (переоцінена) вартість	Знос			Первісної (переоціненої) вартості	Зносу	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Одержані за фінансовою орендою		Передані в оперативну оренду	
								Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Первісна (переоцінена) вартість	Знос
8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19

первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів (265) _____

Із рядка 260 графа 5 вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування (266) _____

вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду (267) _____

Із рядка 260 графа 15 знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності (268) _____

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280		
Придбання (виготовлення) основних засобів	290		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300		
Придбання (створення) нематеріальних активів	310		
Формування основного стада	320		
Інші	330		
Разом	340		

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довго-строкові	по-точні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:				
асоційовані підприємства	350			
дочірні підприємства	360			
спільну діяльність	370			
Б. Інші фінансові інвестиції в:				
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380			
акції	390			
облігації	400			
інші	410			
Разом (розд. А + розд. Б)	420			

Із рядка 045	Інші довгострокові фінансові інвестиції		
гр. 4 Балансу	відображені:		
	за собівартістю	(421)	_____
	за справедливою вартістю	(422)	_____
	за амортизованою собівартістю	(423)	_____
Із рядка 220	Поточні фінансові інвестиції		
гр. 4 Балансу	відображені:		
	за собівартістю	(424)	_____
	за справедливою вартістю	(425)	_____
	за амортизованою собівартістю	(426)	_____

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440		
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
у тому числі:			
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	x	
непродуктивності витрати і втрати	492	x	
Б. Доходи і витрати від участі в капіталі за:	500		
дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		x
В. Інші фінансові доходи і витрати	530		
Проценти	540	x	
Фінансовва оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		

Закінчення таблиці

1	2	3	4
Г. Інші доходи і витрати	570		
Реалізація необоротних активів	580		
Реалізація майнових комплексів	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Безоплатні одержані активи	610		x
Списання необоротних активів	620	x	
Інші доходи і витрати	630		

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами) (631) _____

Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами (631) _____ %

VI. Грошові кошти

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Каса	640	
Поточний рахунок в банку	650	
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
Грошові кошти в дорозі	670	
Еквіваленти грошових коштів	680	
Разом	690	

Із рядка 070 Грошові кошти, використання яких
гр. 4 Балансу обмежено (691) _____

VII. Забезпечення

Види забезпечень і резервів	Код рядка	Залишок на початок року	Збільшення за звітний рік		Використано у звітному році	Сторновано невикористану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
			нараховано (створено)	додаткові відрахування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710							
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720							
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	720							
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750							
	760							
	770							
Резерв сумнівних боргів	775							
Разом	780							

VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації*	уцінка
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	800			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820			
Тара і тарні матеріали	830			
Будівельні матеріали	840			
Запасні частини	850			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Тварини на вирощування та відгодівлі	870			
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880			
Незавершене виробництво	890			
Готова продукція	900			
Товари	910			
Разом	920			

Із рядка 920 графа 3

Балансова вартість запасів:
 відображених за чистою вартістю реалізації (921) _____
 переданих у переробку (922) _____
 оформлених у заставу (923) _____
 переданих на комісію (924) _____
 Активи на відповідальному зберіганні — рахунок 02 (925) _____

* Визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”

ІХ. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	в тому числі за строками непогашення		
			До 3 місяців	Від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940				
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості (951) _____

Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами (952) _____

Х. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік несиач і вират	960	
Визнано заборгованість винних осіб у звітному році	970	
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців, за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

XI. Будівельні контракти

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	
Заборгованість на кінець звітного року:		
валова замовників	1120	
валова замовникам	1130	
з авансів отриманих	1140	
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	
Вартість виконаних субпідрядчиками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	

XII. Податок на прибуток

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	
Відстрочені податкові активи: на початок звітного року	1220	
на кінець звітного року	1225	
Відстрочені податкові зобов'язання: на початок звітного року	1230	
на кінець звітного року	1235	
Включено до Звіту про фінансові результати — усього	1240	
у тому числі: поточний податок на прибуток	1241	
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	
Відображено у складі власного капіталу — усього	1250	
у тому числі: поточний податок на прибуток	1251	
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	

ХІІІ. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1300	
Використано за рік — усього	1310	
у тому числі: на будівництво об'єктів	1311	
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	
з них машин та обладнання	1313	
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	
	1316	
	1317	

Керівник

Головний бухгалтер

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 137 від 28.06.99

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 392/3686**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 989 від 26.11.2002)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку **6** “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” (далі — Положення (стандарт) **6**), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Установити, що вказане Положення (стандарт) **6** застосовується до бухгалтерської звітності щодо операцій, які відбуваються з 2000 року.

3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) **6**.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів
України 28.05.99 № 137

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6
“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 складений 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 роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). (Пункт 4 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

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 (стандарт) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або 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 звітнього періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

17. Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів.

Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

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 обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

22.3. Факт повторного подання порівнянної 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 обґрунтування щодо 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 необґрунтованість 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.

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 92 від 27.04.2000

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

18 травня 2000 р. за № 288/4509

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000
№ 989 від 25.11.2002)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, та рішення Урядового комітету економічного розвитку від 3 березня 2000 року № 2/3 НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (далі — Положення (стандарт) 7), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Установити, що:

2.1. Положення (стандарт) 7 набуває чинності з 1 липня 2000 року.

2.2. Інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 7.

3. Визнати таким, що з 1 липня 2000 року втрачає чинність, наказ Міністерства фінансів України від 24 липня 1997 року № 159 “Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку

балансової вартості груп основних фондів”, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 14 серпня 1997 року за № 310/2114, із змінами і доповненнями.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
27.04.2000 р. № 92

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
18 травня 2000 р. за № 288/4509

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7
“Основні засоби”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (далі — Положення (стандарт) 7) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі — основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. (Пункт 1 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

2. Норми Положення (стандарту) 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 7 не поширюється на невідтворювані природні ресурси та операції з основними засобами, особливою обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. (Пункт 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

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

Вартість, яка амортизується, — первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Група основних засобів — сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Зменшення корисності — втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос основних засобів — сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. (Абзац шостий пункту 4 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

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

Об'єкт основних засобів — це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством. (Абзац дев'ятий пункту 4 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

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

Подібні об'єкти — об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однаково справедливу вартість.

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

Переоцінена вартість — вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу — найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість. (Абзац п'ятнадцятий пункту 4 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи — капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва. (Пункт 4 доповнено абзацом шістнадцятим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Чиста вартість реалізації необоротного активу — справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію. (Пункт 4 доповнено абзацом сімнадцятим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Визнання та оцінка основних засобів

5. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

5.1. Основні засоби.

5.1.1. Земельні ділянки.

5.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.

5.1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.

5.1.4. Машини та обладнання.

5.1.5. Транспортні засоби.

5.1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

5.1.7. Робоча і продуктивна худоба.

5.1.8. Багаторічні насадження.

5.1.9. Інші основні засоби.

5.2. Інші необоротні матеріальні активи.

5.2.1. Бібліотечні фонди.

5.2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

5.2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

5.2.4. Природні ресурси.

5.2.5. Інвентарна тара.

5.2.6. Предмети прокату.

5.2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

5.3. Незавершені капітальні інвестиції; (Пункт 5 доповнено підпунктом 5.3 згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

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

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

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

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

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядчикам 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 підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів. (Абзац сьомий пункту 8 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002);
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у 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.

9. 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.

10. Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) 7. (Абзац перший пункту 10 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000.)

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) 7. (Абзац другий пункту 10 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

11. 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" (751–99) та 16 "Витрати".

12. Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість пере-

даного об'єкта перевищує його справедливую 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 звітнього періоду.

13. Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий 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.

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

15. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Переоцінка основних засобів

16. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. (Абзац перший пункту 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. (Пункт 16 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здій-

снюється за методами, викладеними в другому реченні пункту 27 Положення (стандарту) 7. (Пункт 16 доповнено абзацом третім згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

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

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. (Пункт 17 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000.)

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

19. 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.

20. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду. (Пункт 20 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000.)

21. 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.

Амортизація основних засобів

22. Об'єктом амортизації є вартість основних засобів (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій). (Пункт 22 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

23. Нарахування амортизації здійснюється 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.

24. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

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

25. Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод 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.

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

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів; (Підпункт 1 пункту 26 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002);

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на

початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання. (Підпункт 4 пункту 26 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002);

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

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

27. Амортизація об'єктів, зазначених у підпункті 5.2 пункту 5 Положення (стандарту) 7 нараховується за методами, що наведені в підпунктах 1 і 5 пункту 26 Положення (стандарту) 7. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому мі-

сяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості. (Пункт 27 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

28. Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод 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.

29. Нарахування амортизації проводиться щомісячно. (Абзац перший пункту 29 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискороного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12. (Абзац другий пункту 29 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, обладнання, консервацію. (Абзац четвертий пункту 29 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

30. Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів. (Абзац перший пункту 30 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Одночасно на суму нарахованої амортизації об'єктів 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 користування збільшуються доходи цих підприємств і організацій із 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

31. Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, а щодо об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, — відображаються у порядку, передбаченому абзацом другим пункту 20 Положення (стандарту) 7.

32. Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. Відновлення корисності об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображається у порядку, передбаченому абзацом першим пункту 20 Положення (стандарту) 7.

Вибуття основних засобів

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

34. 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.

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

35. 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.

Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності

36. У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться така інформація:

36.1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі.

36.2. Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації).

36.3. Наявність та рух у звітному році:

36.3.1. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року.

36.3.2. Первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.

36.3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки.

36.3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули.

36.3.5. Сума нарахованої амортизації.

36.3.6. Сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

36.3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів.

36.3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

37. У примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

37.1. Первісну (переоцінену) вартість і суму зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження. (Підпункт 37.1 пункту 37 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

37.2. Первісну (переоцінену) вартість і суму зносу переданих у заставу основних засобів. (Підпункт 37.2 пункту 37 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

37.3. Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік. (Підпункт 37.3 пункту 37 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

37.4. Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів.

37.5. Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо).

37.6. Первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись.

37.7. Залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу.

37.8. Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

38. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

39. У примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 242 від 18.10.99

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

2 листопада 1999 р. за № 760/4043

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000
№ 989 від 25.11.2002)**

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” (далі — Положення (стандарт) 8), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 8 застосовується щодо обліку операцій, які відбуваються з 2000 року.

3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 8.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
18.10.99 № 242

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
2 листопада 1999 р. за № 750/4043

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8
“Нематеріальні активи”

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (далі — нематеріальні активи) та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. (Пункт 1 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. (Пункт 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Активний ринок — ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Група нематеріальних активів — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

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

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. (Абзац восьмий пункту 4 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

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

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи — капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося. (Пункт 4 доповнено абзацом десятим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Накопичена амортизація нематеріальних активів — сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання. (Пункт 4 доповнено абзацом одинадцятим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

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

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);
- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи. (Абзац сьомий пункту 5 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002);

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

Визнання і оцінка нематеріальних активів

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

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

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

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

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

- витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків). (Абзац шостий пункту 9 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

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

11. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають від-

шкодуванню, 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 кредиту банку.

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

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

13. Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту). (Пункт 13 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

14. Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту). (Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

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

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

17. Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до

стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

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

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

Переоцінка нематеріальних активів

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

20. Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

21. Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта. (Пункт 21 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку. (Пункт 21 доповнено абзацом третім згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000) (Пункт 21 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

22. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 23 цього Положення (стандарту).

23. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду. (Пункт 23 в редакції Наказу Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

24. При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Амортизація нематеріальних активів

25. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

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

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;

- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

27. Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

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

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

29. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання.

30. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

31. Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Зменшення корисності нематеріальних активів

32. Втрати від зменшення корисності об’єкта нематеріальних активів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням суми накопиченої амортизації об’єкта нематеріальних активів, а щодо об’єкта нематеріальних активів, відображеного в обліку за переоціненою вартістю, — відображаються в поряд-

ку, передбаченому абзацом другим пункту 23 цього Положення (стандарту). (Пункт 32 в редакції Наказу Мініфіну № 304 від 30.11.2000, із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

33. Якщо причини зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів. Відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, відображеного в обліку за переоціненою вартістю, відображається в порядку, передбаченому абзацом першим пункту 23 цього Положення (стандарту). (Пункт 33 в редакції Наказу Мініфіну № 304 від 30.11.2000, із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

Вибуття нематеріальних активів

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

35. 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. Реєстри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів. (Пункт 35 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у примітках до фінансових звітів

36. У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

36.1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі.

36.2. Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів.

36.3. Наявність та рух у звітному році:

36.3.1. Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року.

36.3.2. Первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.

36.3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки.

36.3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули.

36.3.5. Сума нарахованої амортизації.

36.3.6. Сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

36.3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів.

36.3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року. (Пункт 36 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

37. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

37.1. Первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності. (Підпункт 37.1 пункту 37 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

37.2. Первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів. (Підпункт 37.2 пункту 37 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002.)

37.3. Сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів.

37.4. Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду.

37.5. Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 246 від 20.10.99

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

2 листопада 1999 р. за № 761/4044

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 15 від 28.01.2000**

№ 131 від 14.06.2000

№ 304 від 30.11.2000

№ 989 від 25.11.2002)

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” (далі — Положення (стандарт) 9), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 9 застосовується щодо обліку операцій, які відбуватимуться з 2000 року.

3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 9.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
20.10.99 № 246

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
2 листопада 1999 р. за № 751/4044

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9
“Запаси”

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Норми цього Положення (стандарту) не розповсюджуються на:

3.1. Незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними.

3.2. Фінансові активи.

3.3. Молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Запаси — активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Визнання та первісна оцінка запасів

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

6. Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й 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 не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом).

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

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

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

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; (Абзац другий пункту 9 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 131 від 14.06.2000.) (Абзац третій вилучено на підставі Наказу Мінфіну № 131 від 14.06.2000);
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9. (Абзац шостий пункту 9 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 15 від 28.01.2000; в редакції Наказу Мінфіну № 131 від 14.06.2000; із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

10. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. (Пункт 10 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

11. Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 цього Положення (стандарту). (Пункт 11 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

12. Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 цього Положення (стандарту). (Пункт 12 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

13. Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів. (Абзац другий пункту 13 в редакції Наказу Мініфіну № 15 від 28.01.2000.)

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

- понаднормові витрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

15. Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням (стандартом).

Оцінка вибуття запасів

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

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

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

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

18. Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції. (Пункт 18 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

19. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. (Пункт 19 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

20. Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю

останніх за часом надходження запасів. (Пункт 20 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 131 від 14.06.2000.)

21. Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

22. Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів. (Пункт 22 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну № 15 від 28.01.2000, № 304 від 30.11.2000.)

23. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Оцінка запасів на дату балансу

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

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

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

27. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми недостач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду. (Пункт 27 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 15 від 28.01.2000.)

28. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності

29. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 цього Положення (стандарту).

Якщо для оцінки запасів використовується метод ЛІФО, то в примітках наводиться різниця між вартістю запасів, відображеною на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою з вартос-

ті, обчисленою із застосуванням методу середньозваженої собівартості, ФІФО, чистої вартості реалізації.

Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 9 “Запаси”

Приклади розподілу
транспортно-заготівельних витрат

Приклад 1. Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат.

Зміст	Вартість запасів, тис. грн. (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1. Залишок на початок місяця	150	25
2. Надійшло за місяць	300	50
3. Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано та інше вибуття — природний убуток, недостачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо)	400	67*
4. Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	50	8

* Сума транспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці, становить:

$$\frac{25 + 50}{150 + 300} \times 400 = 67.$$

Приклад 2. Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах роздрібною торгівлі, що застосовують оцінку товарів за цінами продажу, та окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат.

Зміст	Субрахунок 282 “Товари в торгівлі”, тис. грн.	Субрахунок 289 “Транспортно-заготівельні витрати”, тис. грн.	Субрахунок 285 “Торгова націнка”, тис. грн.	Продажна вартість (гр. 2 + + гр. 3), тис. грн.
1. Залишок на початок місяця	227	25	77	252
2. Надійшло за місяць	460	50	160	510
3. Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано) та інше вибуття — природний убуток, недостачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо)	487**	53	168	540
4. Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + + ряд. 2 – ряд. 3)	200	22	69	222

Сума торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів (дебет субрахунка 282 “Товари в торгівлі”, кредит субрахунка 285 “Торгова націнка” сторно), становить:

$$\frac{77 + 160}{252 + 510} \times 540 = 168.$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до реалізованих товарів (відображається за дебетом субрахунка 902 “Собівартість реалізованих товарів” і кредитом субрахунка 289 “Транспортно-заготівельні витрати”), становить:

$$\frac{25 + 50}{252 + 510} \times 540 = 53.$$

Собівартість реалізованих товарів (дебет субрахунка 902 “Собівартість реалізованих товарів”, кредит субрахунка 282 “Товари в торгівлі”) становить:

$$540 - 168 - 53 = 319.$$

** Зменшення залишку на субрахунку 282 “Товари в торгівлі” відбулося на суму 487 тис. грн (168 + 319) унаслідок списання торгової націнки в кореспонденції із субрахунком 285 “Торгова націнка” на суму 168 тис. грн і купівельної вартості товарів у кореспонденції із субрахунком 902 “Собівартість реалізованих товарів” на суму 319 тис. грн.

(Положення доповнено Додатком згідно з Наказом Міністерства фінансів № 131 від 14.06.2000, із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 989 від 10.12.2002.)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 237 від 08.10.99

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

26 жовтня 1999 р. за № 726/4018

Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку

(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000
№ 363 від 23.06.2003)

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість” (далі — Положення (стандарт) 10), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 10 застосовується щодо обліку операцій, які відбуваються з 2000 року.

3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 10.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
08.10.99 № 237

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
25 жовтня 1999 р. за № 725/4018

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10
“Дебіторська заборгованість”

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Дебітори — юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість — сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Довгострокова дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного цик-

лу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Сумнівний борг — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. (Абзац сьомий пункту 4 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 363 від 23.05.2003.)

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів. (Абзац восьмий пункту 4 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 363 від 23.05.2003.)

Визнання та оцінка дебіторської заборгованості

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

6. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю. У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування. (Пункт 6 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

7. Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів. (Пункт 7 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 363 від 23.05.2003.)

8. Величина сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, по-

слуг на умовах наступної оплати або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату. (Пункт 8 в редакції Наказу Мінфіну № 363 від 23.05.2003.)

9. 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 добутоків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи (приклад визначення величини резерву сумнівних боргів наведено в додатку до цього Положення (стандарту)). (Пункт 9 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

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

11. Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів. (Пункт 11 із змінами, внесеними згідно з наказами Мінфіну № 304 від 30.11.2000, № 363 від 23.05.2003.)

Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших

операційних витрат. (Пункт 11 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мініфіну № 363 від 23.05.2003.)

12. Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, відображається на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості. (Абзац перший пункту 12 в редакції наказу Мініфіну № 363 від 23.05.2003.)

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається в балансі за їхньою теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

(Пункт 12 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

Розкриття інформації про дебіторську заборгованість у примітках до фінансової звітності

13. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

13.1. Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості.

13.2. Перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості.

13.3. Склад і суми статті балансу “Інша дебіторська заборгованість”.

13.4. Метод визначення величини резерву сумнівних боргів.

13.5. Сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення.

13.6. Залишок резерву сумнівних боргів за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості, його утворення та використання у звітному році.

(Пункт 13 доповнено підпунктом 13.6 згідно з Наказом Мініфіну № 363 від 23.05.2003.)

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10
“Дебіторська заборгованість”

Приклад 1

Визначення величини резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 2000 року підприємство для спостереження обрало період за останні півроку (липень-грудень 2000 року).

Місяць	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги* (грн.)			Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи послуги відповідної групи на кінець попереднього місяця* (грн.)		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
1	2	3	4	5	6	7
Липень	600	800	950	20000	18000	17000
Серпень	—	400	700	22000	12000	14000
Вересень	750	500	—	15000	13000	14500
Жовтень	300	—	770	16000	12000	11000
Листопад	—	650	—	18000	11500	13000
Грудень	550	850	1400	17000	14000	16000
РАЗОМ	2200	3200	3820	x	x	x

* Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт сумнівності (K_c) відповідної групи дебіторської заборгованості може визначатися за такою формулою:

$$K_c = (SB_{зн} : D_{зн}) : i,$$

де S — це сума.

$B_{зн}$ — фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи за ений місяць обраного для спостереження періоду;

$D_{\text{зн}}$ — дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець енного місяця обраного для спостереження періоду;

i — кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

першої:

$$(600 : 20000 + 750 : 15000 + 300 : 16000 + 550 : 17000) : 6 = 0,022 (2,2 \%);$$

другої:

$$(800 : 18000 + 400 : 12000 + 500 : 13000 + 650 : 11500 + 850 : 14000) : 6 = 0,039 (3,9 \%);$$

третьої:

$$(950 : 17000 + 700 : 14000 + 770 : 11000 + 1400 : 16000) : 6 = 0,044 (4,4 \%).$$

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітнього періоду поточного року має становити:

$$17000 \times 0,022 + 14000 \times 0,039 + 16000 \times 0,044 = 1624.$$

Приклад 2

Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на 31 грудня 2003 року становить 966 000 грн, з наступним розподілом за строками її непогашення:

1 — 700000;

2 — 240000;

3 — 26000.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2003 року становить 3020 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2003 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи* (грн.)			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець попереднього року		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
1	2	3	4	5	6	7
31.12.2000	2000000	50000	5000	1000	800	1000
31.12.2001	4000000	70000	3000	2000	200	590
31.12.2002	6000000	100000	7000	3000	1000	1410
Разом	12000000	220000	15000	6000	2000	3000

* Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості та періоди спостереження.

Коефіцієнт сумнівності (K_c) відповідної групи дебіторської заборгованості визначається за такою формулою:

$$K_c = (SB_{\text{зн}} : SD_{\text{зн}}),$$

де S — знак суми;

$B_{\text{зн}}$ — безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

$D_{\text{зн}}$ — дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

групи 1 — $6000 : 1200000 = 0,005$;

групи 2 — $2000 : 220000 = 0,009$;

групи 3 — $3000 : 15000 = 0,2$.

Величина резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року має становити:

$$700000 \times 0,005 + 240000 \times 0,009 + \\ + 26000 \times 0,2 = 10860.$$

З урахуванням залишку резерву сумнівних боргів слід донараховувати ще 7840 грн (10860 – 3020) із включенням до витрат грудня 2003 року. (Додаток доповнено прикладом 2 згідно з Наказом Мінфіну № 363 від 23.05.2003.)

Приклад 3

Підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати.

За 2003 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати становить 18000000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2003 року становить 1000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною
1	2	3
2000	8 000 000	5000
2001	10 000 000	7000
2002	15 000 000	9000
Разом	33 000 000	21000

Коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості становить 0,0006 (21000 : 33000000).

Відрахування на створення резерву сумнівних боргів за 2003 рік становить 10800 (18000000 × 0,0006).

Разом із залишком резерв сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року становить 11800 (10800 + 1000). (Додаток доповнено прикладом 3 згідно з Наказом Мінфіну № 363 від 23.05.2003.)

Приклад 4

Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі платоспроможності окремих дебіторів.

На 31 грудня 2003 року в складі статті “Векселі одержані” відображено вексель, виданий векселедавцем 5 березня 2003 року, на суму 10000 грн. за реалізовані основні засоби. Підприємству стала відома інформація про порушення судом справи про банкрутство векселедавця. На підставі цієї інформації погашення векселя є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року за статтею “Векселі одержані” має бути визнана в сумі 10000 грн, на таку саму суму створюється резерв із включенням до витрат грудня 2003 року. (Додаток доповнено прикладом 4 згідно з Наказом Мінфіну № 363 від 23.05.2003.)

(Положення доповнено додатком згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000, із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 363 від 23.05.2003.)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 20 від 31.01.2000

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

11 лютого 2000 р. за № 85/4306

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000
№ 989 від 25.11.2002)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання” (далі — Положення (стандарт) 11), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 11 набуває чинності з 1 липня 2000 року.

3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 11.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
31.01.2000 № 20

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
11 лютого 2000 р. за № 85/4306

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11
“Зобов’язання”

Загальні положення

1. Це положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов’язання та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов’язань, установлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Забезпечення — зобов’язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Непередбачене зобов’язання — це:

1) зобов’язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов’язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов’язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов’язання не можна достовірно визначити.

Обтяжливий контракт — контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Сума погашення — недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

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

Визнання та оцінка зобов'язання

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

6. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

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

(Пункт 6 доповнено абзацом шостим згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 304 від 30.11.2000.)

7. До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

8. Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

9. Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

10. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

11. Поточні зобов'язання включають:

- короткострокові кредити банків;
- поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточну заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, за розрахунками з бюджетом, за розрахунками з позабюджетних платежів, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;
- інші поточні зобов'язання.

12. Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

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

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

Суми створених забезпечень визнаються витратами.

(Пункт 13 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

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

15. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом

підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану.

16. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості. (Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 10.12.2002.)

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

18. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

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

Розкриття інформації про зобов'язання у примітках до фінансової звітності

20. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

20.1. Сума та строки погашення зобов'язання, яке було включене із складу поточних зобов'язань відповідно до п. 8 цього Положення (стандарту) з обґрунтуванням причин цього.

20.2. Перелік і суми зобов'язань, що включені до статей балансу "Інші довгострокові зобов'язання", "Інші поточні зобов'язання".

21. Підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:

21.1. Цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення.

21.2. Залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду.

21.3. Збільшення забезпечення протягом звітнього періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань.

21.4. Сума забезпечення, що використана протягом звітнього періоду.

21.5. Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітньому періоді.

21.6. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

22. За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація:

22.1. Стислий опис зобов'язання та його сума.

22.2. Невизначеність щодо суми або строку погашення.

22.3. Сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 91 від 26.04.2000

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
17 травня 2000 р. за № 284/4505**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000**

№ 989 від 25.11.2002

№ 363 від 23.05.2003)

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції” (далі — Положення (стандарт) 12), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Установити, що:

2.1. Положення (стандарт) 12 набуває чинності з 1 липня 2000 року.

2.2. Інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 12.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
26.04.2000 № 91

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
17 травня 2000 р. за № 284/4505

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12
“Фінансові інвестиції”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції” (далі — Положення (стандарт) 12) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності. (Пункт 1 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

2. Норми Положення (стандарту) 12 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Амортизована собівартість фінансової інвестиції — собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Ефективна ставка відсотка — ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Контрольні учасники — учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Метод ефективної ставки відсотка — метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою від-

сотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ринкова вартість фінансової інвестиції — сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Спільна діяльність — господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль — розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Суттєвий вплив — повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;

2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;

3) участь у прийнятті рішень;

4) взаємообмін управлінським персоналом;

5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

(Абзац дев'ятий пункту 3 із змінами, внесеними згідно з № 363 від 23.05.2003.)

Первісна оцінка фінансових інвестицій

4. Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

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

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

7. Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затвердженом наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

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

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

(Абзац другий пункту 8 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 10.12.2002.)

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

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

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

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

Приклад визначення суми амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки відсотка наведено в додатку 1 до Положення (стандарту) 12.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій),

що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

11. Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пунктах 17 і 22 Положення (стандарту) 12.

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

(Абзац перший пункту 12 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства № 304 від 30.11.2000.)

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

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий

збиток). (Абзац третій пункту 12 в редакції Наказу Мініну № 304 від 30.11.2000.)

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на суму зменшення корисності інвестиції та зменшується (збільшується) на суму амортизації різниці між собівартістю фінансової інвестиції в асоційоване підприємство і часткою інвестора в балансовій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання. Амортизація суми такої різниці здійснюється у порядку, визначеному Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств". (Пункт 12 доповнено абзацом четвертим згідно з Наказом Мініну № 989 від 10.12.2002.)

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

13. Якщо інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному, асоційованому підприємству відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання. (Абзац другий пункту 13 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 304 від 30.11.2000.)

Інвестор спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про

зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів. (Пункт 13 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства № 989 від 10.12.2002.)

14. Якщо інвестор (контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, відображаються повністю в період здійснення операції. (Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства № 989 від 10.12.2002.)

15. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Приклад обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі наведено в додатку 2 до Положення (стандарту) 12.

Облік фінансових інвестицій в асоційовані й дочірні підприємства

16. Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства обліковуються за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пункті 17 Положення (стандарту) 12. (Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства № 304 від 30.11.2000.)

17. Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства в бухгалтерському обліку відображаються в порядку, наведеному у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12, якщо:

а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;

б) асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

18. Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому

об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

Облік спільної діяльності

(Назва розділу із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

19. Кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових реєстрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;

б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;

в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;

г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

Активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності. (Пункт 19 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

20. Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів.

21. Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства) його учасниками обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому вони стали контрольними, крім випадків, наведених у пункті 22 Положення (стандарту) 12. Усі інші учасники спільної діяльності відображають фінансові інвестиції у спільну діяльність згідно з порядком, викладеним у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12.

22. Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи контрольними учасниками відображаються згідно з порядком, наведеним у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12, якщо:

а) фінансові інвестиції у спільну діяльність придбані й утримуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців;

б) спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

23. Контрольний учасник спільного підприємства припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він перестає здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність. (Пункту 23 із змінами, внесеними згідно з № 363 від 23.05.2003.)

Розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності

24. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

24.1. Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу “Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств”, за такими видами:

24.1.1. Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства.

24.1.2. Фінансові інвестиції в дочірні підприємства.

24.1.3. Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства).

24.2. Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу “Інші довгострокові фінансові інвестиції” та “Поточні фінансові інвестиції” за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю.

24.3. Підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій.

24.4. Доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період.

24.5. Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

25. Контрольний учасник спільного підприємства у примітках до фінансової звітності також наводить (розкриває) таку інформацію:

25.1. Загальна сума зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах.

25.2. Сума зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками.

25.3. Сума своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

Додаток 1 **до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12** **“Фінансові інвестиції”**

Приклади визначення суми амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки відсотка.

Приклад 1

Підприємство 3 січня 2000 року придбало облігації номінальною вартістю 50000 грн. за 46282 грн, тобто дисконт становив 3718 грн (50000 – 46282).

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 9 % річних.

Дата погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн

$$(50000 \times 9 \%).$$

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

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

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облигації

Дата	Номинальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.*	Сума амортизації дисконту, грн. (гр. 3 – гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.**
03.01.2000				46282
31.12.2000	4500	5091	591	46873
31.12.2001	4500	5156	656	47529
31.12.2002	4500	5228	728	48257
31.12.2003	4500	5308	808	49065
31.12.2004	4500	5435	935	50000

Приклад 2

Облігації номінальною вартістю 50000 грн придбані 3 січня 2000 року за 52019 грн, тобто премія становила 2019 грн (52019 – 50000). Фіксована ставка відсотка за облигаціями встановлена 9 % річних. Погашення облигації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50000 × 9 %). Ефективна ставка відсотка дорівнює:

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

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облигації

Дата	Номинальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.*	Сума амортизації премії, грн. (гр. 2 – гр. 3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.***
03.01.2000				52019
31.12.2000	4500	4161	339	51680
31.12.2001	4500	4134	365	51314
31.12.2002	4500	4105	395	50919
31.12.2003	4500	4073	426	50492
31.12.2004	4500	4008	492	50000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.

** Визначається додаванням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітний період.

*** Визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

Додаток 2 **до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12** **“Фінансові інвестиції”**

Приклад обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.

Підприємство А 3 січня 2000 року придбало частку (40 %) у власному капіталі підприємства Б за 668 тис. грн. Підприємство А веде облік інвестиції в асоційоване підприємство Б за методом участі в капіталі.

Статті власного капіталу асоційованого підприємства Б	На 01.01.2000	На 31.12.2000	Зміни у власному капіталі
Статутний капітал	1000	1000	—
Резервний капітал	250	250	—
Додатковий капітал	300	360*	60
Нерозподілений прибуток	120	180**	60
РАЗОМ	1670	1790	120

* Зростання додаткового капіталу обумовлено дооцінкою необоротних активів.

** У складі нерозподіленого прибутку на 31.12.2000 прибуток від реалізації товарів підприємству А становить 10 тис. грн. Придбані підприємством А товари у 2000 році не реалізовані.

Чистий прибуток за 2000 рік асоційованого підприємства становить 110 тис. грн, сума нарахованих дивідендів — 50 тис. грн.

Вартість фінансової інвестиції підприємства А в асоційоване підприємство Б, яка відображається в обліку за методом участі в капіталі, становитиме 712 тис. грн.

Показники	Сума, тис. грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Балансова вартість інвестиції на 01.01.2000	668	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	х
Частка інвестора в чистому прибутку за 2000 рік $(110 - 10) \times 40\%$	40	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	721 Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства
Частка інвестора в дивідендах $(50 \times 40\%)$	20	373 Розрахунки за нарахованими доходами	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
Частка інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу $(60 \times 40\%)$	24	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	423 Дооцінка активів
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2000	712	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	х

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 559 від 30.11.2001

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
19 грудня 2001 р. за № 1050/6241**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, і відповідно до статей 1 і 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”, що додається.

2. Установити, що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти” набуває чинності з 1 січня 2002 року.

Міністр

І. Мітюков

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
30.11.2001 № 559

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
19 грудня 2001 р. за № 1050/6241

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13
“Фінансові інструменти”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти” (далі — Положення (стандарт) 13) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 13 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Норми Положення (стандарту) 13 не поширюються на:

3.1. Фінансові інвестиції в асоційовані, спільні та дочірні підприємства.

3.2. Активи і зобов’язання роботодавців щодо програм пенсійного забезпечення.

3.3. Права і зобов’язання за договорами страхування (крім похідних інструментів у страхових контрактах).

3.4. Права і зобов’язання щодо оренди (крім похідних інструментів, передбачених орендною угодою).

3.5. Угоди, що передбачають платежі, виходячи з кліматичних, геологічних та інших фізичних змін навколишнього середовища.

3.6. Угоди про фінансові гарантії, крім угод, які передбачають виплату внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу), валютного курсу або інших змінних, що є базисними.

3.7. Угоди про непередбачене відшкодування при об’єднанні підприємств.

4. Терміни, що використано в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають такі значення:

Валютний ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу.

Відсотковий ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок.

Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу — дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу.

Інструмент власного капіталу — контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями.

Інструмент хеджування — похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування.

Коефіцієнт ефективності хеджування — частка від ділення відповідно зміни справедливої вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну справедливої вартості або грошового потоку від інструмента хеджування.

(Абзац сьомий пункту 4 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

Кредитний ризик — імовірність втрат однієї зі сторін-укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною.

Об'єкт хеджування — актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією.

Похідний фінансовий інструмент — фінансовий інструмент: розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому; вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; який не потребує початкових інвестицій. Ризик грошового потоку — імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом.

Ризик ліквідності — імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за справедливою вартістю.

Ринковий ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів чи їх емітенту, або факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку.

Складний фінансовий інструмент — фінансовий інструмент, що містить компонент фінансового зобов'язання і компонент інструмента власного капіталу.

Твердий контракт — контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку, та передбачає забезпечення виконання контракту.

Фінансовий актив — це:

- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
- б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
- в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
- г) інструмент власного капіталу іншого підприємства.

Фінансовий актив, призначений для перепродажу — фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника.

Фінансова гарантія — передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань.

Фінансове зобов'язання — контрактне зобов'язання:

- а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;
- б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно невідповідних умовах.

Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу — фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника.

Фінансовий інструмент — контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Хеджування — застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку.

Ціновий ризик — імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.

Хеджування справедливої вартості — хеджування змін справедливої вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на чистий прибуток (збиток). (Пункт 4 доповнено абзацом двадцять четвертим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

Хеджування грошових потоків — хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на чистий прибуток (збиток). (Пункт 4 доповнено абзацом двадцять п'ятим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

Хеджування фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України — хеджування зміни вартості активів та зобов'язань господарської одиниці за межами України внаслідок зміни валютних курсів. (Пункт 4 доповнено абзацом двадцять шостим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

Класифікація фінансових інструментів

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

6. Фінансові активи включають:

- грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти;
- дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу;
- фінансові інвестиції, що утримуються до погашення;
- фінансові активи, призначені для перепродажу;
- інші фінансові активи.

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

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

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

Визнання фінансових інструментів

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

11. Безумовні права вимоги і зобов'язання визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту підприємство має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти.

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

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

14. Опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

15. Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються на дату укладення контракту або на дату його виконання. При цьому обраний підприємством метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення кон-

тракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

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

16. У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування. (Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

17. Підприємство списує фінансовий актив з балансу, якщо воно втрачає контроль за цим фінансовим активом або його частиною. Ознакою втрати контролю є повне виконання контракту, закінчення терміну прав вимоги або відмови від прав за цим контрактом. (Абзац перший пункту 17 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

18. Якщо при передачі фінансового активу іншому підприємству контроль не втрачається, то така операція відображається як позика під забезпечення, а право підприємства, яке передало актив, на його викуп не вважається похідним фінансовим інструментом.

Підприємство, яке передало фінансовий актив, не втрачає контроль за ним і не списує його з балансу, якщо підприємство:

а) має право викупити цей фінансовий актив, крім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює справедливій вартості цього активу;

б) має право і зобов'язане викупити або погасити переданий фінансовий актив на умовах, які забезпечують його одержувачу дохід кредитора від фінансових активів, отриманих в обмін на переданий фінансовий актив. При цьому дохід кредитора не повинен суттєво (більш ніж на 10 відсотків) відрізнятись від того, який він міг би отримати за позикою підприємству, що передало актив, повністю забезпечену переданим активом;

в) зберігає за собою значну частину ризиків і вигід від права власності на переданий фінансовий актив, який не обертається вільно на ринку, шляхом своєї сукупний річний дохід з отримувачем цього активу або безумовного опціону на продаж. В

останньому випадку утримувачем опціону є підприємство, яке отримало актив.

(Пункт 18 виключено на підставі Наказу Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

19. Балансова вартість реалізованої частини фінансового активу розподіляється між реалізованою і нереалізованою частинами фінансового активу пропорційно справедливій вартості частин фінансового активу на дату продажу. Фінансовий результат визнається як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та її справедливою вартістю.

Якщо справедливу вартість нереалізованої частини фінансового активу визначити достовірно неможливо, то її балансова вартість визнається нульовою, а фінансовий результат обчислюється як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та балансовою вартістю всього активу.

20. Якщо підприємство передає контроль за фінансовим активом, але завдяки цьому створює новий фінансовий актив або бере на себе нове фінансове зобов'язання, то водночас із списанням з балансу фінансового активу воно зараховує на свій баланс новий фінансовий актив або нове фінансове зобов'язання за справедливою вартістю. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, збільшена на справедливу вартість узятого на себе фінансового зобов'язання та зменшена на справедливу вартість нового фінансового активу.

Якщо справедливу вартість нового фінансового активу або нового фінансового зобов'язання достовірно визначити неможливо, то:

- первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу;
- первісна вартість нового фінансового зобов'язання дорівнює сумі перевищення виручки над балансовою вартістю списаного активу. У разі необхідності створюється забезпечення відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за № 85/4306.

В аналогічному порядку визнається первісна вартість нового фінансового активу і нового фінансового зобов'язання, що утворюються внаслідок передачі фінансового зобов'язання або його частини.

21. Фінансова гарантія, яка відповідно до Положення (стандарту) 13 визнана зобов'язанням, до закінчення терміну гарантії відображається гарантом за справедливою вартістю або, якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо, за більшим з двох значень — первісною вартістю чи сумою забезпечення, створеного відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”.

Якщо фінансова гарантія поширюється на кілька статей балансу, то оцінка такої гарантії здійснюється за кожною статтею.

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

23. У разі обміну позичальника з кредитором борговими інструментами з різними умовами попередній борг списується з одночасним визнанням нового боргу. Зміна умов наявного боргового інструмента (незалежно від причини) відображається погашенням попереднього боргу з одночасним визнанням нового боргу. Різниця між балансовою вартістю погашеного або переданого іншій стороні зобов'язання (або його частини) і сплаченою за нього сумою визнається іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

24. Інструменти власного капіталу визнаються одночасно з визнанням фінансового активу і фінансового зобов'язання або зі списанням іншого інструмента власного капіталу.

25. Витрати на випуск або придбання інструментів власного капіталу відображаються зменшенням додаткового вкладеного капіталу, а за його відсутності — зменшенням нерозподіленого прибутку (збільшенням непокритого збитку). До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення величини власного капіталу підприємства.

26. Витрати, пов'язані з випуском складного фінансового інструмента, розподіляються емітентом між елементами зобов'язань та власного капіталу пропорційно розподілу надходжень від такого випуску.

27. Витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями із застосуванням обґрунтованої бази розподілу (кількість акцій, сума операції тощо), що обирається підприємством та застосовується ним послідовно.

28. Прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу емітент відображає збільшенням (зменшенням) додаткового вкладеного капіталу. Сума перевищення збитку від продажу, випуску або анулювання випущених інструментів власного капіталу над величиною додаткового вкладеного капіталу відображається зменшенням нерозподіленого прибутку (збільшенням непокритого збитку).

Оцінка фінансових інструментів

29. Фінансові інструменти первісно оцінюють та відображають за їх фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

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

30.1. Дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу.

30.2. Фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення.

30.3. Фінансових активів, справедливую вартість яких неможливо достовірно визначити.

30.4. Фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю.

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

Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами (крім зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашеним шляхом передачі пов'язаного з ним інстру-

мента власного капіталу) на кожну наступну після визнання дату балансу оцінюються за справедливою вартістю.

Зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашене шляхом передачі пов'язаного з ним інструмента власного капіталу, справедливу вартість якого на кожну наступну після визнання дату балансу не можна достовірно визначити, оцінюється за собівартістю.

32. Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування та оцінюються за справедливою вартістю, визнається іншими доходами або іншими витратами.

33. Балансова вартість фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожну дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків.

Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визнається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду.

34. Фінансовий актив і фінансове зобов'язання згортаються з відображенням в балансі згорнутого сальдо, якщо підприємство має:

- юридичне право на залік визнаних сум;
- можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

Хеджування

35. Облік хеджування справедливої вартості здійснюється у разі наявності всіх таких умов:

35.1. На початку хеджування оформлена документація про відносини хеджування, про цілі управління ризиком, про стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструмента хеджування.

35.2. Очікується, що значення коефіцієнта ефективності хеджування буде в межах 0,8–1,25.

35.3. Справедливу вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та справедливу вартість інструмента хеджування можна достовірно оцінити.

35.4. Існує висока імовірність здійснення прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування грошових потоків.

35.5. На основі постійної оцінки ефективності хеджування протягом звітного періоду встановлено фактичне значення коефіцієнта ефективності хеджування в межах 0,8–1,25.

36. Зміни балансової вартості об'єкта хеджування (крім хеджування грошових потоків) внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду. (Пункт 36 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

37. Підприємство припиняє визнання змін балансової вартості згідно з пунктом 36 Положення (стандарту) 13 за умови, якщо відбулася одна з таких подій:

37.1. Строк дії інструмента хеджування закінчився або цей інструмент було продано чи виконано.

37.2. Хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у пункті 35 Положення (стандарту) 13.

У цьому разі сума переоцінки балансової вартості фінансового інструмента, за яким нараховуються відсотки та який є об'єктом хеджування, амортизується з моменту припинення коригування балансової вартості цього інструмента до строку його погашення. Сума амортизації визнається іншими доходами або іншими витратами відповідних звітних періодів.

38. Облік хеджування грошових потоків здійснюється з урахуванням коефіцієнта ефективності хеджування. При значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8–1,25 зміна балансової вартості об'єкта хеджування відображається з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів). Якщо значення коефіцієнтів ефективності хеджування грошових потоків виходять за межі 0,8–1,25, то зміна балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків визнається іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

39. У разі визнання активу або зобов'язання внаслідок хеджування твердого контракту або прогнозованої операції сума зміни балансової вартості відповідного об'єкта хеджування грошових потоків, що згідно з пунктом 38 Положення (стандарту) 13 відображена у складі власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів), приєднується до первісної вартості

визнаних фінансових активів або фінансових зобов'язань з од-
ночасним зменшенням власного капіталу (в частині переоцінки
фінансових інструментів).

40. Підприємство припиняє визнання змін балансової вартос-
ті об'єкта хеджування грошових потоків, якщо:

40.1. Строк дії інструмента хеджування минув або цей інстру-
мент було продано чи виконано.

40.2. Хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у
пункті 35 Положення (стандарту) 13.

40.3. Припускається, що прогнозована угода або операція за
твердим контрактом не відбудеться. У цьому разі прибутки або
збитки від інструмента хеджування, первісно визнані власним
капіталом (в частині переоцінки фінансових інструментів), визна-
ються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

41. Хеджування фінансових інвестицій у господарські одиниці
за межами України відображається згідно з пунктом 38 Положен-
ня (стандарту) 13. Крім того, якщо значення коефіцієнта ефек-
тивності хеджування грошових потоків від таких фінансових ін-
вестицій виходять за межі 0,8–1,25, то зміна балансової вартості
фінансового зобов'язання, що є інструментом хеджування таких
грошових потоків, відображається у складі власного капіталу від-
повідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21
“Вплив змін валютних курсів”, затвердженого наказом Міністер-
ства фінансів України від 10 серпня 2000 року № 193 і зареєст-
рованого в Міністерстві юстиції України 17 серпня 2000 року за
№ 515/4736.

Розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності

42. Для кожного класу фінансових активів, фінансових зобо-
в'язань та інструментів власного капіталу підприємство наво-
дить інформацію про:

42.1. Види та суму фінансових інструментів, строки та умо-
ви, які можуть впливати на їх суму, розподіл у часі та визначен-
ність майбутніх грошових потоків.

42.2. Облікову політику, зокрема методи визнання та оцінки.

43. Якщо операції з фінансовими інструментами призводять
до виникнення цінових, кредитних або інших ризиків, підпри-
ємство наводить інформацію про:

43.1. Вартість оголошену, номінальну тощо, на якій розраховуються майбутні виплати.

43.2. Дату погашення, закінчення строку дії або виконання контракту.

43.3. Опціони, утримані будь-якою стороною-укладачем контракту про фінансовий інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, включаючи період або дату, коли вони можуть бути здійснені, ціну або верхню та нижню межу цін здійснення опціону.

43.4. Опціони, утримані будь-якою стороною-укладачем контракту про фінансовий інструмент, на конвертацію в інший фінансовий інструмент, інший фінансовий актив або фінансове зобов'язання, включаючи період або дату, коли опціон можна здійснити, а також коефіцієнти конвертації або курс обміну.

43.5. Суму та її розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат, включаючи вартість погашення фінансового інструмента, оголошену ставку або величину відсотка, дивіденду або іншого періодичного доходу від фінансового інструмента.

43.6. Суму та опис застави, отриманої або наданої за фінансовим інструментом.

43.7. Іноземну валюту, у якій надходитимуть або сплачуватимуться суми за фінансовим інструментом.

43.8. Умови контракту, які в разі їх порушення суттєво змінюватимуть терміни або інші умови фінансового інструмента.

44. Щодо окремого фінансового інструмента, який передбачено отримати в обмін на інший фінансовий інструмент, наводиться інформація, передбачена підпунктами 43.1–43.7 Положення (стандарту) 13.

45. Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про наявність:

45.1. Відсоткового ризику із зазначенням:

45.1.1. Дати перегляду ставки відсотка або дати погашення зобов'язань за контрактом залежно від того, що настає раніше.

45.1.2. Ефективних відсоткових ставок, якщо вони застосовуються.

45.2. Кредитного ризику із зазначенням:

45.2.1. Його максимальної суми на дату балансу (без урахування справедливої вартості застави).

45.2.2. Наявності одночасного впливу різних чинників кредитного ризику.

46. Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про їх справедливу вартість.

Якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо, то про це разом з відомостями про основні характеристики фінансового інструмента, які впливають на його справедливу вартість, зазначається у примітках до фінансової звітності.

До інформації про справедливу вартість включаються відомості щодо застосованого методу визначення справедливої вартості та суттєвих припущень (про безперервність діяльності, про відсутність намірів скорочувати обсяги діяльності або здійснювати операції на не вигідних умовах тощо), прийнятих при його застосуванні.

47. Якщо підприємство відображає один або кілька фінансових активів за вартістю, що перевищує їх справедливу вартість, то наводиться інформація про:

47.1. Балансову або справедливу вартість окремих активів або відповідних груп цих активів;

47.2. Причини, які вплинули на прийняття рішення про відмову від зниження балансової вартості до справедливої, включаючи причини впевненості у тому, що балансову вартість буде компенсовано (відшкодовано).

Начальник Управління
методології бухгалтерського
обліку у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 181 від 28.07.2000

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

10 серпня 2000 р. за № 487/4708

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 14 “Оренда”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000
№ 989 від 26.11.2002)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, та відповідно до статей 1 і 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” (далі — Положення (стандарт) 14), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Положення (стандарт) 14 набирає чинності з 1 жовтня 2000 року.

3. Визнати такими, що з 1 жовтня 2000 року втрачають чинність:

- наказ Міністерства фінансів України від 25 липня 1995 року № 128 “Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку орендних операцій”, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 2 серпня 1995 року за № 273/809;

- наказ Міністерства фінансів України від 6 березня 1998 року № 50 “Про внесення змін і доповнень до Інструкції з бухгалтерського обліку орендних операцій”, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 23 березня 1998 року за № 186/2626.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
28.07.2000 № 181

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
10 серпня 2000 р. за № 487/4708

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14
“Оренда”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” (далі — Положення (стандарт) 14) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 14 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 14 не поширюється на:

1) орендні угоди, пов’язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);

2) угоди щодо використання авторських і суміжних прав;

3) угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Гарантована ліквідаційна вартість:

1) для орендаря — частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов’язаною з ним стороною;

2) для орендодавця — частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Мінімальні орендні платежі — платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

1) для орендаря — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;

2) для орендодавця — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

Невідмовна орендна угода — орендна угода, яка може бути розірвана тільки:

1) з дозволу орендодавця;

2) якщо відбулася певна непередбачена подія;

3) у разі укладення орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем.

Негарантована ліквідаційна вартість — частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Непередбачена орендна плата — частина орендної плати, яка не зафіксована конкретно сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо).

Оренда — угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Операційна оренда — оренда інша, ніж фінансова.

Орендна ставка відсотка — ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Початок строку оренди — дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря — ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Строк оренди — період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

Суборенда — угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Фінансова оренда — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

Облік оренди в орендаря

5. Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у

бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Приклади розрахунку фінансових витрат і розподілу їх між звітними періодами наведені в додатку 1 до Положення (стандарту) 14.

6. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

7. Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів — строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” та 8 “Нематеріальні активи”.

8. Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

9. Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди зменшуються протягом строку оренди його витрати з орендної плати (Пункт 9 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 304 від 30.11.2000, № 989 від 10.12.2002.)

Облік оренди в орендодавця

10. Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

11. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Приклад розрахунку фінансового доходу і його розподілу між звітними періодами наведено в додатку 2 до Положення (стандарту) 14.

12. Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася.

13. Якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фі-

нансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції. Дохід виробника від реалізації об'єкта фінансової оренди визнається за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю цього об'єкта або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість реалізованого об'єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість, яка згідно з абзацом першим цього пункту відноситься на збільшення дебіторської заборгованості орендаря.

14. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми є фінансовим доходом орендодавця-виробника об'єкта фінансової оренди.

15. Витрати орендодавця з укладання угоди про фінансову оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

16. Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 "Необоротні активи".

17. Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладання нової орендної угоди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати. (Пункт 17 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

18. Витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду.

19. При продажу активу з укладанням угоди про його одержання продавцем у фінансову оренду:

19.1. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче або дорівнює балансовій вартості проданого активу;

19.2. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі балансової (залишкової) вартості проданого активу, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вище балансової вартості проданого активу. Сума перевищення продажної вартості активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його балансовою (залишковою) вартістю включається продавцем-орендарем до складу доходів майбутніх періодів з включенням до складу доходу відповідних звітних періодів протягом строку фінансової оренди.

19.3. Собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість.

20. При продажу активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в операційну оренду:

20.1. Дохід за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу дорівнює або нижче його справедливої вартості.

20.2. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі справедливої вартості проданого активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вище його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості над справедливою вартістю проданого активу включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням її доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди.

20.3. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі балансової (залишкової) вартості активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості і (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) балансової (залишкової) вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його

балансовою (залишковою) вартістю включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням доходом відповідного звітнього періоду протягом строку оренди.

20.4. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості, але (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості.

20.5. Собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість, крім випадку, якщо майбутніми орендними платежами, що є зниженими проти ринкових, компенсуються втрати від продажу активу. Втрати, що компенсуються зниженими орендними платежами, виключаються у звітному періоді з балансової (залишкової) вартості реалізованого активу і зараховуються до складу витрат майбутніх періодів з включенням до витрат відповідного звітнього періоду протягом строку оренди.

Розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності

21. У примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

21.1. Первісну (переоцінену) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу.

21.2. Загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

21.3. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів).

21.4. Суму майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди.

21.5. Стислі дані щодо чинних орендних угод, а саме:

- показники, які застосовуються для розрахунку непередбаченої орендної плати;

- наявність та умови вибору між поновленням орендної угоди чи придбанням активу та застереження щодо зміни цін;
- обмеження, передбачені орендними угодами.

22. У примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

22.1. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

22.2. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди.

22.3. Орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за угодами невідмовної оренди та суборенди.

22.4. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:

- показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
- наявність та умови вибору між поновленням або придбанням активу і застереження щодо зміни цін;
- обмеження, передбачені орендними угодами.

23. У примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

23.1. Загальну суму мінімальних орендних платежів та їх теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

23.2. Суму фінансового доходу на дату балансу, що підлягає одержанню.

23.3. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:

- показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
- обмеження, передбачені орендними угодами.

23.4. Негарантовану ліквідаційну вартість за чинними орендними угодами.

23.5. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).

Орендодавці-виробники наводять також інформацію про суму резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендарів.

24. У примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

24.1. Первісну (переоцінену) вартість і знос об'єктів операційної оренди на дату балансу за їх класифікаційними групами.

24.2. Суму майбутніх мінімальних орендних платежів за угодами невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою та окремо для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

24.3. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).

24.4. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:

- показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
- обмеження, передбачені орендними угодами.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

Додаток 1 **до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14** **“Оренда”**

Приклади визначення орендарем суми фінансових витрат та її розподілу між відповідними звітними періодами.

Приклад 1

Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах:

строк оренди — 3 роки, починаючи з 2 січня 2001 року;

орендна ставка відсотка становить 24 % річних;

мінімальні орендні платежі — 300000 (50000 × 6) сплачуються один раз на півроку (2 січня і 1 липня);

після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (ТВА) орендаря розраховується за формулою

$$ТВА = A \times \left(1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right),$$

де A — сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

n — кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i — ставка відсотка для вказаного періоду.

$$\begin{aligned} \text{Отже, ТВА} &= A \times \left(1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right) = \\ &= 50000 \times 4,60477 = 230238 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Загальна сума фінансових витрат дорівнює:

$$50000 \times 6 - 230238 = 300000 - 230238 = 69762 \text{ грн.}$$

Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів

грн.

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	фінансові витрати*	за устаткування**	
1	2	3	4	5
2 січня 2001	50000	—	50000	180238
1 липня 2001	50000	21629	28371	151867
2 січня 2002	50000	18224	31776	120091
1 липня 2002	50000	14411	35589	84502

1	2	3	4	5
2 січня 2003	50000	10140	39860	44642
1 липня 2003	50000	5358***	44642	0
Разом	300000	69762	230238	

Приклад 2

Зберігаються умови прикладу 1, але орендні платежі сплачуються в кінці кожного періоду (півріччя).

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів розраховується за формулою

$$\begin{aligned} \text{ТВА} &= A \times \left(\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right) \\ \text{ТВА} &= 50000 \times \left(\left(1 - \frac{1}{(1+0,12)^6} \right) : 0,12 \right) = \\ &= 50000 \times 4,11141 = 205570 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Загальна сума фінансових витрат дорівнює:

$$50000 \times 6 - 205570 = 300000 - 205570 = 94430 \text{ грн.}$$

Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів

грн.

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	фінансові витрати*	за устаткування**	
1	2	3	4	5
2 січня 2001	—	—	—	205570
30 червня 2001	50000	24668	25332	180238

Закінчення таблиці

1	2	3	4	5
31 грудня 2001	50000	21629	28371	151867
30 червня 2002	50000	18224	31776	120091
31 грудня 2002	50000	14411	35589	84502
30 червня 2003	50000	10140	39860	44642
31 грудня 2003	50000	5358**	44642	0
Разом	300000	94430	205570	

* Визначається як добуток залишку зобов'язання з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період (24 % : 2 = 12 %).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та сумою фінансових витрат.

*** Визначається з урахуванням залишку зобов'язання з оренди (50000 – 44642).

Додаток 2
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14
“Оренда”

Приклад визначення орендарем суми фінансового доходу та її розподілу між відповідними звітними періодами.

Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах:

Справедлива вартість об'єкта фінансової оренди — 164456 грн;

строк оренди — 3 роки, починаючи з 2 січня 2001 року;

орендна ставка відсотка становить 24 % річних;

мінімальні орендні платежі одержують один раз на півроку (30 червня і 31 грудня);

після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

Теперішня вартість суми мінімальних орендних (дорівнює справедливій вартості об'єкта) платежів розраховується за формулою

$$TBA = A \times \left(\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right).$$

$$A = TBA \times \left(\left(1 - \frac{1}{(1+0,12)^6} \right) : 0,12 \right)^{-1} =$$

$$= 164456 \times \frac{1}{4,11141} = 40000 \text{ грн.}$$

Таким чином, мінімальні орендні платежі становлять 240000 грн (40000 × 6).

Фінансовий дохід дорівнює:

$$40000 \times 6 - 164456 = 240000 - 164456 = 75544 \text{ грн.}$$

Розрахунок фінансових доходів у складі орендних платежів

грн.

Дата	Орендні платежі			Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду
	мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	фінансовий дохід*	за устаткування**	
2 січня 2001	—	—	—	164456
30 червня 2001	40000	19735	20265	144191
31 грудня 2001	40000	17303	22697	121494
30 червня 2002	40000	14579	25421	96073
31 грудня 2002	40000	11529	28471	67602
30 червня 2003	40000	8112	31888	35714
31 грудня 2003	40000	4286***	35714	0
Разом	240000	75544	164456	

* Визначається як добуток залишку заборгованості орендаря на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період (24 % : 2 = 12 %).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та фінансового доходу.

*** Визначається з урахуванням залишку заборгованості орендаря (40000 – 35714).

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 290 від 29.11.99

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
14 грудня 1999 р. за № 860/4153**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 131 від 14.06.2000
№ 989 від 26.11.2002)**

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” (далі — Положення (стандарт) 15), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 15 застосовується щодо обліку операцій, які відбуваються з 2000 року.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
29.11.99 № 290

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15
“Дохід”

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. (Пункт 1 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 131 від 14.06.2000.)

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) не поширюється на доходи, пов'язані з:

(Абзац другий пункту 3 вилучено на підставі Наказу Мінфіну № 131 від 14.06.2000) договорами оренди;

(Абзац четвертий пункту 3 вилучено на підставі Наказу Мінфіну № 131 від 14.06.2000)

- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі; страховою діяльністю; змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів і зобов'язань; змінами вартості інших поточних активів; природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського та лісового господарства;
- видобуванням корисних копалин.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Проценти — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Роялті — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Визнання та класифікація доходу

5. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визнання доходу, наведені в цьому Положенні (стандарті), застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

6. Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

6.1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.

6.2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.

6.3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

6.4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

6.5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.

6.6. Надходження, що належать іншим особам.

6.7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів. (Пункт 6 доповнено підпунктом 6.7 згідно з Наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

7. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) інші операційні доходи;

в) фінансові доходи;

г) інші доходи. Склад доходів, що відносяться до відповідної групи, встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”;

д) надзвичайні доходи. (Пункт 7 доповнено підпунктом “д” згідно з Наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.) (Пункт 7 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

8. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією;
- можуть бути достовірно визначені.

9. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.

10. Дохід, пов’язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу; імовірності надходження економічних вигод від надання послуг; можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

11. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи; визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв’язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

12. Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

13. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

14. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

15. Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість".

16. Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

17. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

18. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

19. Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу. (Пункт 19 в редакції Наказу Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

20. Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.
Такий дохід має визнаватися у такому порядку:
- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Оцінка доходу

21. Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

22. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

23. Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

24. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності

25. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) така інформація:

25.1. Облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, до-

хід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності.

25.2. Розподіл доходу за кожною групою доходів згідно з пунктом 7 цього Положення (стандарту).

25.3. Сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів відповідно до підпункту 25.2 цього Положення (стандарту).

25.4. Частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 318 від 31.12.99

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
19 січня 2000 р. за № 27/4248**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 131 від 14.06.2000
№ 304 від 30.11.2000
№ 989 від 26.11.2002)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, **НАКАЗУЮ:**

Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (далі — Положення (стандарт) 16), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
31.12.99 № 318

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
19 січня 2000 р. за № 27/4248

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16
“Витрати”

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 16 застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”. (Пункт 3 в редакції Наказу Мініфіну № 131 від 14.06.2000, із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом.

(Абзац третій пункту 4 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об’єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов’язаних з їх виробни-

цтвом (виконанням) витрат. (Абзац п'ятий пункту 4 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 131 від 14.06.2000.)

Визнання витрат

5. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

6. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

7. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

8. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

9. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.

9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

11. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка

була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

(Абзац шостий пункту 11 в редакції Наказу Мініну № 304 від 30.11.2000.)

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві. (Пункт 11 доповнено абзацом сьомим згідно з Наказом Мініну № 989 від 10.12.2002.)

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

12. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 цього Положення (стандарту). (Пункт 12 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 10.12.2002.)

13. 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.

14. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів,

напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку. (Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну № 131 від 14.06.2000, № 989 від 10.12.2002.)

15. До складу загальновиробничих витрат включаються:

15.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

15.2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

15.3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

15.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

15.5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

15.6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

15.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

15.9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; недостачі і втрати від псування матеріальних цінностей

у цехах; оплата простоїв тощо). (Підпункт 15.9 пункту 15 в редакції Наказу Мінфіну № 131 від 14.06.2000.)

16. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину. (Абзац третій пункту 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 131 від 14.06.2000.)

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку 1 до цього Положення (стандарту).

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

17. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

18. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

19. Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників;
- зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства.

(Пункт 19 доповнено абзацом одинадцятим згідно з Наказом Міністерства № 989 від 10.12.2002) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

(Пункт 19 доповнено абзацом дванадцятим згідно з Наказом Міністерства № 989 від 10.12.2002) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 цього Положення (стандарту).

20. До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку 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. (Абзац третій пункту 20 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства № 989 від 10.12.2002);
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення.

(Абзац десятий пункту 20 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства № 131 від 14.06.2000) інші витрати операційної діяльності.

21. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

22. До складу елемента “Матеріальні затрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат “Матеріальні затрати”.

(Пункт 22 доповнено абзацом дев’ятим згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

23. До складу елемента “Витрати на оплату праці” включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. (Пункт 23 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

24. До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” включаються:

- відрахування на пенсійне забезпечення;
- відрахування на соціальне страхування;
- страхові внески на випадок безробіття;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

25. До складу елемента “Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

26. До складу елемента “Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в п. 22–25 цього Положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо. (Пункт 26 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

27. До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

28. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі наведено в додатку 2 до цього Положення (стандарту).

29. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

30. Податки на прибуток визнаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”.

31. Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахованням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій. Приклад розрахунку для включення до фінансової звітності втрат від надзвичайних подій наведено в додатку 3 до цього Положення (стандарту).

Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності

32. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- склад і суму витрат, відображених у статтях “Інші операційні витрати” та “Інші витрати” Звіту про фінансові результати;
- склад і суму доходів і втрат за кожною надзвичайною подією;
- склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

Додаток 1 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14 червня 1999 р. № 131)

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

№ п/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 “Виробництво”), грн.	собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 “Собівартість реалізації”), грн.
1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	10000	x	x	x

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн. з них:	70000			
3	змінні (ряд. 3 гр. 4 = = ряд. 2 гр. 3 : : ряд. 1 гр. 3)	50000	5	x	x
4	постійні (ряд. 5 гр. 4 = = ряд. 4 гр. 3 : : ряд. 1 гр. 3)	20000	2	x	x
5	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6	1-й звітний період	8000	x	x	x
7	2-й звітний період	10500	x	x	x
	Фактичні загально-виробничі витрати, грн.:				
8	1-й звітний період з них:	68100			
9	змінні	48000	x	48000	x
10	постійні – усього (ряд. 8 гр. 3 – ряд. 9 гр. 3) у тому числі:	20100	x	x	x
10.1	постійні розподілені (ряд. 6 гр. 3 × × ряд. 5 гр. 4)	16000	x	16000	x
10.2	постійні нерозподілені (ряд. 10 гр. 3 – – ряд. 10.1 гр. 3)	4100	x	x	4100
11	2-й звітний період з них:	77950			
12	змінні	57750	x	57750	x

Закінчення таблиці

1	2	3	4	5	6
13	постійні – усього (ряд. 11 гр. 3 – – ряд. 12 гр. 3) у тому числі:	20200	х	х	х
13.1	постійні розподі- лені (ряд. 7 гр. 3 × × ряд. 5 гр. 4), але не більше суми фактичних постійних загаль- новиробничих витрат	20200	х	20200	х
13.2	постійні нерозподі- лені (ряд. 13 гр. 3 – – ряд. 13.1 гр.3)	0	х	х	0

(Додаток 1 в редакції Наказу Мініфіну № 131 від 14.06.2000)

Додаток 2
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16
“Витрати” (у редакції наказу Міністерства фінансів
України від 14 червня 1999 р. № 131)

Розрахунок втрат від участі в капіталі

Назва спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційо- ваного чи дочірнього підприємства, що належить підприємству	Сума збитку спільного, асо- ційованого чи дочірнього під- приємства у звітному періоді (тис. грн.)	Втрати від участі в капіталі (тис. грн.)
Підприємство 1	26	10000	2600*
Підприємство 2	44	3000	1320*
Разом	х	13000	3920

* Але не більше балансової вартості фінансових інвестицій.
(Додаток 2 в редакції Наказу Мініфіну № 131 від 14.06.2000.)

Додаток 3
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16
“Витрати” (у редакції наказу Міністерства фінансів
України від 14 червня 1999 р. № 131)

Розрахунок суми витрат від надзвичайних подій для відображення в звіті про фінансові результати *

Надзвичайні витрати (тис. грн.)	Ставка податку на прибуток, %	Зменшення податку на прибуток внаслідок збитків від надзвичайних подій (тис. грн.) гр. 1 × гр. 2 : 100	Сума надзвичайних витрат у звіті про фінансові результати (тис. грн.) гр. 1 – гр. 2
25000	30	7500	17500

* У випадку, якщо сума прибутку від звичайної діяльності не менше збитків від надзвичайних подій.

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 353 від 28.12.2000

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
20 січня 2001 р. за № 47/5238**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 17
“Податок на прибуток”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, і відповідно до статей 1 та 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” застосовується до операцій, що відбуватимуться з 2001 року.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
28.12.2000 № 353

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
20 січня 2001 р. за № 47/5238

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17
“Податок на прибуток”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” (далі — Положення (стандарт) 17) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов’язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Положення (стандарт) 17 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Витрати (дохід) з податку на прибуток — загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов’язання і відстроченого податкового активу. (Абзац другого пункту 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

Відстрочений податковий актив — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов’язання — сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток — сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Обліковий прибуток (збиток) — сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий прибуток (збиток) — сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Податкова база активу і зобов'язання — оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

(Абзац дев'ятий пункту 3 виключено на підставі Наказу Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

Поточний податок на прибуток — сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Тимчасова різниця — різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню — тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню — тимчасова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Визнання витрат (доходів), активів та зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток

4. Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи) визнаються витратами або доходом у звіті про фінансові результати, крім податку на прибуток, що нарахований внаслідок:

4.1. Дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються збільшенням власного капіталу.

4.2. Об'єднання підприємств шляхом придбання.

Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнаються змінами власного капіталу, якщо податки виникають з операцій, відображених на рахунках власного капіталу. Сума зміни власного капіталу відображається у кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів і одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів (на розраховану з цієї операції суму податку на прибуток).

5. Поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті. Перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю.

6. Сума зменшення податку на прибуток, що визначається з суми податкового збитку поточного або попереднього періоду, визнається відстроченим податковим активом. (Пункт 6 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

7. Відстрочене податкове зобов'язання визнається у разі наявності тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, за винятком:

а) гудвілу, якщо його амортизація податковим законодавством не передбачена;

б) первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий і податковий прибуток (збиток).

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню та є наслідком фінансових інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, визнаються відстроченим податковим зобов'язанням за винятком:

а) якщо материнське (холдингове) підприємство, інвестор або учасник спільного підприємства визначає і контролює час анулювання тимчасової різниці;

б) якщо не очікується анулювання тимчасової різниці протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

8. Відстрочений податковий актив визнається у разі виникнення тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, якщо очікується отримання податкового прибутку, з яким пов'язані ці тимчасові різниці.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню та є наслідком інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства, визнаються відстроченим податковим активом за умов:

а) анулювання тимчасових різниць протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

б) очікування податкового прибутку, достатнього для списання тимчасової різниці.

Якщо податкові збитки і податкові пільги перенесені на майбутні періоди, то відстрочений податковий актив визнається у разі очікування у майбутньому прибутку, достатнього для відшкодування цих збитків і користування пільгами.

9. Відстрочений податковий актив не визнається, якщо він виникає внаслідок:

а) негативного гудвілу, який виникає внаслідок об'єднання підприємств згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств";

б) первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий та податковий прибуток (збиток).

10. Підприємство переглядає на дату балансу невизнані відстрочені податкові активи щодо відповідності їх критеріям визнання, наведеним у пункті 8 Положення (стандарту) 17.

Оцінка активів та зобов'язань з податку на прибуток

11. Сума зобов'язання або дебіторської заборгованості з податку на прибуток за поточний та попередній періоди визначається відповідно до податкового законодавства.

12. Відстрочений податковий актив та відстрочене податкове зобов'язання розраховуються за ставками оподаткування, що діятимуть протягом періоду, у якому будуть здійснюватися реалізація або використання активу та погашення зобов'язання. Приклади розрахунку відстроченого податкового активу та відстроченого податкового зобов'язання наведені в додатку до Положення (стандарту) 17.

13. Сума відстроченого податкового активу на дату балансу зменшується за умови недостатності податкового прибутку для списання цього активу. У разі очікування податкового прибутку, достатнього для списання відстроченого податкового активу, сума його попереднього зменшення, але не більше суми очікуваного податкового прибутку, відображається способом сторно.

Відображення активів та зобов'язань з податку на прибуток у фінансовій звітності

14. Дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток відображаються у балансі окремими статтями оборотних активів і поточних зобов'язань.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються в балансі окремими статтями необоротних активів і довгострокових зобов'язань.

15. У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у балансі в сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті “Податок на прибуток від звичайної діяльності” проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік. (Пункт 15 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

16. Дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток згортаються, якщо погашення зобов'язання відбудеться заліком цієї дебіторської заборгованості.

У консолідованому балансі дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток відображаються розгорнуто.

17. Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання згортаються, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним і тим самим податковим органом.

У консолідованому балансі відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються розгорнуто.

18. Витрати з податку на прибуток від звичайної діяльності відображаються у статті “Податок на прибуток від звичайної діяльності” Звіту про фінансові результати в дужках. Дохід з податку на прибуток відображається у вписуваній статті “Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності”, а при визна-

ченні фінансового результату від звичайної діяльності на його суму зменшується збиток від звичайної діяльності до оподаткування.

Розкриття інформації про податок на прибуток у примітках до фінансової звітності

19. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

19.1. Складові елементи витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо).

19.2. Сума поточного та відстроченого податку на прибуток відображена у складі власного капіталу.

19.3. Пояснення різниці між витратами (доходом) з податку на прибуток та добутком облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток.

19.4. Ставка податку на прибуток, якщо вона змінюється порівняно із звітним періодом.

19.5. Сума та період дії тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, сума податкових збитків і невикористаних податкових пільг, пов'язаних з невизнанням відстроченого податкового активу.

19.6. Сума тимчасових різниць, пов'язаних з фінансовими інвестиціями у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, щодо яких відстрочені податкові зобов'язання не були визнані.

19.7. Сума визнаних відстрочених податкових активів (за кожним видом) і визнаних відстрочених податкових зобов'язань (за кожним видом).

19.8. Сума відстроченого податку на прибуток, що включена до Звіту про фінансові результати.

19.9. Сума витрат (доходу) з податку на прибуток, пов'язаних з прибутком (збитком) від діяльності, що припинена.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

Додаток 1 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17

Приклади відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства тимчасових різниць.

1. За станом на кінець звітного року вартість активів на рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” (за сировину, роботи, послуги для операційної діяльності) становить 10800 грн.

За податковим законодавством сума виданих авансів (без податку на додану вартість) включається підприємством до складу валових витрат у тому періоді, у якому здійснено перерахування авансу, і відповідно зменшує податковий прибуток. Різниця між балансовою вартістю активу (виданого авансу без податку на додану вартість 9000 грн) та податковою базою цього активу (0 грн) становить 9000 грн і є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню.

Добуток тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, на кінець звітного періоду і ставки податку на прибуток є відстроченим податковим зобов’язанням на кінець звітного періоду:

$$9000 \times 30 \% = 2700 \text{ грн.}$$

Сальдо відстроченого податкового зобов’язання відображається у рядку 460 “Відстрочені податкові зобов’язання” Балансу.

Сума поточного податку на прибуток за звітний період відображається за дебетом субрахунка 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності” у кореспонденції з кредитом субрахунка 641 “Розрахунки за податками”. Запис за дебетом субрахунка 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності” у кореспонденції з рахунком 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” проводиться на суму з урахуванням сальдо на рахунку 54 на початок звітного року. Сума, що відображена у звітному періоді за дебетом субрахунка 981, є витратами з податку на прибуток і наводиться у рядку 180 Звіту про фінансові результати.

В аналогічному порядку визначається і відображається сума відстроченого зобов’язання з сальдо на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”.

2. За станом на кінець звітнього року на субрахунок 681 “Розрахунки за авансами одержаними” сальдо зобов’язання становить 12000 грн.

За податковим законодавством одержані аванси (без податку на додану вартість) включаються до складу валових доходів у тому періоді, в якому вони одержані, і відповідно збільшують податковий прибуток. У бухгалтерському обліку отримані аванси не визнаються доходом цього звітнього періоду, а будуть визнані доходом у тому періоді, у якому будуть відвантажені продукція, товари (виконані роботи, послуги).

Різниця між визнаною у бухгалтерському обліку балансовою вартістю зобов’язання (одержаного авансу без податку на додану вартість 10000 грн) та податковою базою цього зобов’язання (0 грн) становить 10000 грн і є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню.

Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток є відстроченим податковим активом на кінець року.

$$10000 \times 30 \% = 3000 \text{ грн.}$$

Сальдо відстроченого податкового активу наводиться у рядку 060 “Відстрочені податкові активи” Балансу, утворення якого відображається за дебетом рахунка 17 “Відстрочені податкові активи”. Запис за дебетом рахунка 17 здійснюється у грудні на суму з урахуванням сальдо на цьому рахунку на початок звітнього періоду в кореспонденції з кредитом рахунка 641 “Розрахунки за податками”.

В аналогічному порядку визначається і відображається сума відстроченого податкового активу із сальдо на рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів”.

3. Залишок резерву сумнівних боргів на рахунок 38 на кінець звітнього року становить 17200 грн. За податковим законодавством відрахування до резерву не визнаються валовими витратами, до валових витрат включається сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості, яка в бухгалтерському обліку списується за рахунок утвореного резерву.

Різниця між балансовою вартістю резерву сумнівних боргів (17200 грн) і податковою базою (0) є тимчасовою різницею, що

підлягає вирахуванню. Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом.

$$17200 \times 30 \% = 5160 \text{ грн.}$$

4. Залишок забезпечення на гарантійний ремонт на кінець звітного року (субрахунок 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань”) становить 3160 грн.

За податковим законодавством витрати на гарантійний ремонт визнаються у періоді його виконання.

Різниця між балансовою вартістю зобов’язання (забезпечення — 3160 грн) і податковою базою зобов’язання (0 грн) є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню. Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом.

$$3160 \times 30 \% = 948 \text{ грн.}$$

5. Варіант I. На кінець звітного року залишкова вартість основних виробничих засобів, за якими відповідно до податкового законодавства амортизація нараховується, становить:

а) за даними бухгалтерського обліку (різниця між аналітичними даними рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” і рахунку 13 “Знос необоротних активів”) — 365000 грн;

б) за даними, що використовуються для визначення амортизації основних засобів за податковим законодавством, — 315000 грн.

Вартість основних невиробничих засобів та інших основних засобів, на які за податковим законодавством амортизація не нараховується, до розрахунку не приймається як постійна різниця, оскільки за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” вказані основні засоби амортизації підлягають.

Різниця між визнаною у бухгалтерському обліку балансовою вартістю активу (365000 грн) і податковою базою цього активу (315000 грн) є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню (50000 грн). Добуток тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим зобов’язанням.

$$50000 \times 30 \% = 15000 \text{ грн.}$$

Варіант II. На кінець звітного року залишкова вартість основних виробничих засобів становить:

а) за даними бухгалтерського обліку — 75000 грн;

б) за даними, що використовуються для визначення амортизації основних засобів за податковим законодавством, — 90000 грн.

Різниця між визнаною у бухгалтерському обліку балансовою вартістю активу (75000 грн) і податковою базою цього активу (90000 грн) є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню (15000 грн). Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом:

$$15000 \times 30 \% = 4500 \text{ грн.}$$

6. Згортання відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань полягає у визначенні різниці між сумою визнаних відстрочених податкових активів і сумою визнаних відстрочених податкових зобов'язань і відповідно відображенні у Балансі чогось одного:

$$(3000 + 5160 + 948) - (2700 + 15000) = 7592 \text{ грн}$$

(відстрочене податкове зобов'язання) або

$$(3000 + 5160 + 948 + 4500) - 2700 = 10908 \text{ грн}$$

(відстрочений податковий актив).

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 205 від 28.04.2001

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 травня 2001 р. за № 433/5624**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 18
“Будівельні контракти”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, і відповідно до статей 1 і 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, що додається.

2. Установити, що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” набуває чинності з 1 січня 2002 року.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
28.04.2001 № 205

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 травня 2001 р. за № 433/5624

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18
“Будівельні контракти”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” (далі — Положення (стандарт) 18) визначає методологічні засади формування підрядчиками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов’язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Аванси за будівельним контрактом — грошові кошти або інші активи, отримані підрядчиком у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом.

Будівельний контракт — договір про будівництво.

Будівництво — спорудження нового об’єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об’єктів, виконання монтажних робіт.

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом — сума перевищення витрат підрядчика і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом — сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядчика і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого

обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.

Витрати за будівельним контрактом — собівартість робіт за будівельним контрактом.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом — додаткові суми, що сплачуються підрядчику за виконання (перевиконання) умов контракту.

Контракт з фіксованою ціною — договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо). (Абзац десятий пункту 2 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

Контракт за ціною “витрати плюс” — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядчика на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

Об’єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підрядчик — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Претензія за будівельним контрактом — сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядчик понад ціну контракту.

Проміжні рахунки — рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту

3. Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

4. Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;

- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

5. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- імовірного отримання підрядчиком економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

6. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною “витрати плюс” може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- імовірного отримання підрядчиком економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

7. Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазнані.

У разі відсутності ймовірності відшкодування витрат дохід не визнається.

(Пункт 7 доповнено абзацом четвертим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

8. Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкоджала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього контракту, визнаються згідно з пунктом 3 Положення (стандарту) 18.

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду із включенням фактичних витрат на виконання цього будівельного контракту до собівартості реалізації. (Абзац другий пункту 8 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

9. Суми відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом визнаються доходом, якщо:

- існує імовірність отримання економічних вигод;
- можлива їх достовірна оцінка.

Оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом

10. Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.

11. Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі:

- погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоді після його укладання;
- зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

12. Витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;
- загальновиробничі витрати.

13. До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядчиками робіт) згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248.

14. До складу загальновиробничих витрат включаються передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо). (Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

15. Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут; інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, якщо:

а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту;

б) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника. (Пункт 15 доповнено абзацом шостим згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

16. До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, яких зазнав підряд-

чик при укладенні будівельного контракту, якщо існує імовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, зазанані при укладенні будівельного контракту, які були визнані витратами звітного періоду, не включаються надалі до витрат за будівельним контрактом, який підписано в наступних звітних періодах. (Пункт 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

17. Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з Положенням (стандартом) 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 392/3685.

18. Сума визнаних доходу і витрат за будівельним контрактом відображається відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186. Одночасно визнаний дохід за будівельним контрактом без суми непрямих податків відображається за дебетом субрахунка 238 “Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах” і кредитом субрахунка 239 “Проміжні рахунки” рахунка 23 “Виробництво”. Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми непрямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” і кредитом субрахунка 239 “Проміжні рахунки”, в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

Приклад відображення доходів, витрат і розрахунків за будівельним контрактом наведено в додатку до Положення (стандарту) 18. (Пункт 18 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

19. Валову заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом підрядчик наводить у складі незавершеного виробництва.

Валову заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом підрядчик наводить у складі інших поточних зобов'язань.

Розкриття інформації щодо будівельних контрактів у примітках до фінансової звітності

20. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

20.1. Сума доходу за будівельними контрактами, визнана у складі доходу звітного періоду.

20.2. Методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді.

20.3. Щодо незавершених будівельних контрактів:

20.3.1. Методи визначення ступеня завершеності робіт.

20.3.2. Загальна сума зазнаних витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу.

20.3.3. Вартість виконаних субпідрядчиками робіт.

20.3.4. Сума валової заборгованості замовників на дату балансу.

20.3.5. Сума валової заборгованості замовникам на дату балансу.

20.3.6. Сума отриманих авансів на дату балансу.

20.3.7. Сума проміжних рахунків, яка не сплачується підрядчику до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів (сума затриманих коштів).

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

Додаток до Положення (стандарту) 18

Приклад відображення доходів, витрат і розрахунків за будівельним контрактом.

Підрядчик здійснює визнання доходів з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, який визначається співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за будівельним контрактом.

Контрактна вартість будівництва без непрямих податків становить 800 тис. грн. Очікувані загальні витрати за будівельним контрактом складають 700 тис. грн. Тривалість контракту — три періоди.

У таблиці наводиться вартісна оцінка та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій під час виконання будівельного контракту (тис. грн.).

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків (субрахунків) бухгалтерського обліку		1-й період	2-й період	3-й період	Разом
	Дебет	Кредит				
1	2	3	4	5	6	7
1. Фактичні витрати при виконанні будівельного контракту	230	20, 65, 66 ...	140	450	110	700
2. Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту			140	590	700	
3. Визнані доходи з урахуванням непрямих податків	36	70	192	616,8	151,2	
4. Визнані доходи без суми непрямих податків	238	239	160	514	126	800
5. Податок на додану вартість	70	64	32	102,8	25,2	160

Закінчення таблиці

1	2	3	4	5	6	7
6. Собівартість реалізації	90	230	140	450	110	700
7. Прибуток за звітний період (ряд. 4 – ряд. 6)			20	64	16	100
8. Прибуток з початку виконання будівельного контракту			20	84	100	
9. Проміжні рахунки			150	600	50	800
10. Коригування проміжних рахунків	36	239	способом сторно 10	86	способом сторно 76	
11. Валова заборгованість замовників [(ряд 2 + ряд 7) – ряд. 9]			10		0	
12. Валова заборгованість замовникам [ряд 9 – (ряд 2 + 7)]				76	0	

(Положення доповнено додатком згідно з Наказом Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003.)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 163 від 07.07.99

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
23 липня 1999 р. за № 499/3792**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 19**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 16 від 28.01.2000
№ 989 від 25.11.2002)**

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” (далі — Положення (стандарт) 19), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України (додається).

2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 19 застосовується до бухгалтерської звітності щодо операцій, які відбуваються з 2000 року.

3. Передбачити, що інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку діють у частині, що не суперечить Положенню (стандарту) 19.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
07.07.99 № 163

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
23 липня 1999 р. за № 499/3792

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19
“Об’єднання підприємств”

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злиття підприємств, а також розкриття інформації про об’єднання підприємств.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це положення не застосовується до операцій щодо об’єднання підприємств, які перебувають під спільним контролем, і до обліку часток у спільних підприємствах.

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Гудвіл — перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання.

Дата придбання — дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Дочірнє підприємство — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Злиття — об’єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об’єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об’єднаних підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об’єднання.

При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець.

Ідентифіковані активи та зобов'язання — придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”.

Контроль — вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Материнське (холдингове) підприємство — підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Немонетарні активи — всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

(Абзац десятий пункту 4 виключено на підставі Наказу Міністерства № 989 від 10.12.2002.)

Несприятливі контракти — контракти, у виконанні яких підприємство не зацікавлено внаслідок їх збитковості або інших причин та готове передати їх іншим підприємствам.

Негативний гудвіл — перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

Об'єднання підприємств — з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

Придбання — об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій.

Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Частка меншості — частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Чисті активи — активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

Облік придбання

5. Якщо підприємство внаслідок придбання його чистих активів іншим підприємством (покупцем) ліквідується, то, починаючи з дати придбання, покупець відображає в балансі активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання. Гудвіл та/або негативний гудвіл відображаються за залишковою вартістю у вписуваному рядку Балансу 065 “Гудвіл” позитивною або від’ємною величиною. (Пункт 5 в редакції Наказу Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

6. У разі придбання контрольного пакета акцій (капіталу) іншого підприємства покупець, починаючи з дати придбання, повинен відображати придбані акції (частку в капіталі) у складі фінансових інвестицій.

7. Придбання відображається в обліку за вартістю, яка є сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо придбання здійснюється шляхом передачі інших активів або прийняття на себе зобов'язання, то вартість дорівнює справедливій вартості (на дату придбання) активів або зобов'язань, наданих покупцем в обмін на контроль за чистими активами іншого підприємства, збільшеної на суму витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням.

8. Придбані покупцем ідентифіковані активи та зобов'язання визнаються окремо на дату придбання та відображаються за їх справедливою вартістю.

Справедлива вартість придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань визначається у порядку, наведеному в додатку до цього Положення (стандарту).

9. Якщо придбання здійснюється поетапно (наприклад, шляхом послідовного придбання акцій), то кожна операція відображається окремо за справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, а вартість окремих інвестицій поетапно порівнюється з часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань, які придбані на кожному етапі.

10. Первісна (балансова) вартість гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом строку корисного його використання, але не більше 20 років.

11. Строк корисного використання гудвілу визначається з урахуванням:

а) прогнозованого строку діяльності підприємства;

б) нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання;

в) зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо.

12. Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

13. Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується із обчислюваними збитками в майбутньому, то вартість негативного гудвілу визнається доходом рівномірно протягом періоду утворення таких збитків.

(Абзац перший пункту 13 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 15 від 28.01.2000.)

Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується у майбутньому без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом:

а) у сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних немонетарних активів, — рівномірно протягом строку корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів, що залишився;

б) у сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних немонетарних активів, — у періоді придбання.

(Абзац п'ятий пункту 13 виключено на підставі Наказу Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

Вартість негативного гудвілу на дату балансу відображається у статті “Інші необоротні активи” від’ємною величиною

Облік злиття підприємств

14. Витрати, пов’язані зі злиттям підприємств (реєстраційні, інформаційні, консультаційні тощо), визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені.

15. Показники фінансової звітності підприємств, що об’єднуються, включаються до фінансової звітності об’єднаних підприємств за період, у якому відбувається злиття, і за попередній період.

16. Об’єднане підприємство відображає активи, зобов’язання та власний капітал об’єднаного підприємства за їх балансовою вартістю з урахуванням зміни облікової політики (якщо це відбулося).

17. Внутрішня заборгованість та результати операцій між об'єднаними підприємствами виключаються при складанні фінансової звітності об'єднаного підприємства.

Розкриття інформації про об'єднання підприємств

18. У примітках до фінансової звітності за період, у якому відбулося об'єднання підприємств, вказуються:

18.1. Назва та загальна характеристика підприємств, що об'єдналися.

18.2. Дата об'єднання.

18.3. Інформація про закриття або продаж складової частини діяльності об'єднаних підприємств.

19. У примітках до фінансової звітності за період, у якому відбулося придбання підприємства (контрольного пакета акцій), наводиться інформація про:

19.1. Відсоток придбаних акцій з правом голосу.

19.2. Вартість придбання і опис активів або зобов'язань, що надаються або повинні бути надані покупцем у порядку оплати.

19.3. Характер і сума забезпечення реструктуризації та інших витрат на закриття підприємства, які виникають в результаті придбання і визнані на дату придбання.

20. У примітках до фінансової звітності також наводиться інформація про:

20.1. Строк корисного використання гудвілу (негативного гудвілу).

20.2. Обґрунтування періоду амортизації, якщо строк корисного використання гудвілу перевищує 20 років.

20.3. Звіряння вартості гудвілу (негативного гудвілу) на початок та кінець звітного періоду з висвітленням:

20.3.1. Первісної вартості та нарахованої суми амортизації (зносу) на початок та кінець звітного періоду.

20.3.2. Вартості гудвілу та негативного гудвілу, які виникли в результаті придбання та зараховані на баланс у звітному періоді. (Пункт 20.3.2 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

20.3.3. Суми амортизації гудвілу, нарахованої за звітний період.

20.3.4. Іншого списання вартості гудвілу (негативного гудвілу) у звітному періоді.

21. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація про злиття підприємств:

21.1. Сума активів та зобов'язань, внесена кожним підприємством.

21.2. Види та кількість випущених акцій разом з часткою акцій, що мають право голосу, кожного підприємства, які були обмінені при злитті.

21.3. Дохід (виручка) від реалізації, інші операційні доходи, надзвичайні доходи та чистий прибуток (збиток) кожного підприємства до дати злиття, які включені до фінансової звітності об'єднаного підприємства.

Додаток до Положення (стандарту) 19

Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1	2
1. Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки — експертна оцінка
2. Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менше 5 % номінальної суми)
3. Запаси	
3.1. Готова продукція і товари	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів
3.2. Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції

1	2
3.3. Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
4. Основні засоби 4.1. Земля та будівлі	Ринкова вартість
4.2. Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість — відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
4.3. Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості — оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між об'язаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7. Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств
8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою є несуттєвою (менше 5 % номінальної вартості)
9. Обтяжливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

(Додаток із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінінфіну № 989 від 10.12.2002.)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 176 від 30.07.99

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

12 серпня 1999 р. за № 553/3846

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000
№ 989 від 25.11.2002)**

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України (додається).

2. Установити, що вказане Положення (стандарт) 20 застосовується для складання консолідованої фінансової звітності за період з 2000 року.

Заступник міністра

В. М. Матвійчук

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
30.07.99 № 176

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
12 серпня 1999 р. за № 553/3846

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20
“Консолідована фінансова звітність”

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються групою підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — група підприємств), яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств.

3. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають такі значення:

Внутрішньогрупові операції — операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.

Внутрішньогрупове сальдо — сальдо дебіторської заборгованості та зобов’язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій — прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

(Абзац четвертий пункту 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

4. Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

5. Материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність за наявності однієї з таких умов:

(Абзац перший пункту 5 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

- а) якщо воно повністю належить іншому підприємству;
- б) згоди власників частки меншості.

6. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються з причин, зазначених у пункті 7 цього Положення (стандарту).

7. Показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включаються до консолідованої фінансової звітності, якщо:

а) контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;

б) дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”.

8. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

9. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності

10. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

Склад і форми фінансової звітності визначені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1–5.

11. При складанні консолідованої фінансової звітності можуть не наводитися статті (рядки) форм фінансової звітності, по яких у групи підприємств відсутні показники (крім випадків, якщо такі показники були в попередньому звітному році), та підлягають виключенню:

а) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;

б) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

в) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

12. Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає частку меншості в капіталі та фінансових результатах дочірніх підприємств. Частка меншості визначається як добуток відсотка голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств, зменшеного (збільшеного) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій.

(Пункт 12 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінінфін № 989 від 10.12.2002.)

13. Частка меншості відображається в консолідованому балансі окремо від зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку 385 "Частка меншості". У консолідованому звіті про фінансові результати частка меншості у прибутку (збитку) відображається у вписуваному рядку 215 "Частка меншості" від'ємною величиною у дужках.

(Пункт 13 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінінфін № 989 від 10.12.2002.)

14. Якщо частка меншості у збитках дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі дочірнього підприємства, то на суму такого перевищення і величину наступних збитків, яка належить до частки меншості, зменшується частка материнського підприємства у власному капіталі групи підприємств, за винятком тієї частини, щодо якої меншість має зобов'язання і здатна покрити збитки. Якщо згодом у фінансовій звітності дочірнього підприємства відображено прибуток, то вся сума такого

прибутку розподіляється на частку материнського підприємства до покриття збитків меншості, сума яких відшкодована раніше за рахунок материнського підприємства.

15. Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства, незалежно від оголошення дивідендів.

16. Вартість гудвілу або негативного гудвілу, які виникають при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” і відображається в консолідованому балансі у вписуваному рядку 075 “Гудвіл при консолідації”. При цьому вартість негативного гудвілу вираховується при визначенні показника цього рядка.

(Абзац перший пункту 16 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

Різниця між балансовою та справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань на дату придбання відображається у консолідованій фінансовій звітності у складі витрат (доходів) протягом періоду корисного використання відповідного активу або терміну погашення зобов’язання.

(Пункт 16 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

17. Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України, визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” і відображаються у консолідованому балансі у вписуваному рядку 375 “Накопичена курсова різниця”. При цьому негативна курсова різниця наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу “Власний капітал” Балансу.

Такі різниці в консолідованому звіті про власний капітал відображаються у додатковій графі “Накопичена курсова різниця”.

(Пункт 17 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 304 від 30.11.2000.)

17.1. консолідований звіт про рух грошових коштів складається на основі консолідованого балансу, консолідованого звіту про фінансові результати та консолідованого звіту про власний капітал згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” і 21 “Вплив змін валютних курсів”.

(Пункт 17 доповнено підпунктом 17.1 згідно з Наказом Міністерства № 304 від 30.11.2000.)

Розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності

18. У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

18.1. Перелік дочірніх підприємств із зазначенням назви, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі її незбігу з часткою в капіталі).

18.2. Причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності.

18.3. Характер відносин між материнським і дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві (прямо чи непрямо) більш як половиною голосів.

18.4. Назву дочірніх підприємств, в яких материнському підприємству прямо або непрямо (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством.

18.5. Вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду.

18.6. Статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 193 від 10.08.2000

м. Київ

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
17 серпня 2000 р. за № 515/4736

Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 21
“Вплив змін валютних курсів”

(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000
№ 989 від 25.11.2002)

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, і відповідно до статей 1 та 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” (далі — Положення (стандарт) 21), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, що додається.

2. Положення (стандарт) 21 набирає чинності з 1 січня 2001 року.

3. Визнати такими, що з 1 січня 2001 року втрачають чинність:

- наказ Міністерства фінансів України від 14 лютого 1996 року № 29 “Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті”, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 20 лютого 1996 року за № 82/1107;

- пункт 2 наказу Міністерства фінансів України від 5 грудня 1997 року № 268 “Про внесення змін і доповнень до нормативних документів з бухгалтерського обліку”, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18 грудня 1997 року за № 601/2405.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
10.08.2000 № 193

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
17 серпня 2000 р. за № 515/4736

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21
“Вплив змін валютних курсів”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” (далі — Положення (стандарт) 21) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України.

2. Норми Положення (стандарту) 21 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 21 не поширюється на:

- операції хеджування статей з іноземної валюти;
- відображення (перерахунок) показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Валюта звітності — грошова одиниця України.

Валютний курс — установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Господарська одиниця за межами України — дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Іноземна валюта — валюта інша, ніж валюта звітності.

Курсова різниця — різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Монетарні статті — статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні статті — статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Операція в іноземній валюті — господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Операції в іноземній валюті

5. Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

6. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення

авансових платежів. (Абзац перший пункту 6 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів. (Абзац другий пункту 6 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

Балансова вартість зазначених статей балансу надалі визнається (оцінюється) згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

7. На кожну дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

8. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат), за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з пунктом 9 Положення (стандарту) 21.

(Абзац четвертий пункту 8 вилучено на підставі Наказу Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

9. Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України, відображаються у складі іншого додаткового капіталу. Від’ємна сума курсової різниці вираховується із суми іншого додаткового капіталу, залишок наводиться зі знаком “мінус”.

Фінансова звітність в іноземних валютах

10. Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України включаються у валюті звітності до фінансової звітності підприємства в такому порядку:

10.1. Монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку за валютним курсом на дату балансу.

10.2. Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

10.3. Показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на дату визнання показника відповідної статті.

10.4. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на дату балансу визначається виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку (списаного збитку), перерахованої за валютним курсом на дату розподілу прибутку (списання збитку).

Зазначений порядок застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають усім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником

(власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

1) операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;

2) основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;

3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

4) оплата реалізованої господарською одиницею продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;

5) рух грошових коштів підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

11. Фінансова звітність господарської одиниці за межами України, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування порядку, наведеного в пункті 10 Положення (стандарту) 21, попередньо коригується за вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 “Вплив змін цін та інфляції”.

Якщо економіка країни діяльності господарської одиниці за межами України втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності господарської одиниці більше не коригуються за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 22 “Вплив змін цін та інфляції”, то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

12. Включення статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність” (0553–99).

При цьому різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу господарської одиниці відображається у вписуваному рядку 375 “Накопичена курсова різниця” консолідованого балансу.

Курсові різниці за внутрішньогруповими монетарними статтями в консолідованій фінансовій звітності відображаються згідно з пунктами 8–9 Положення (стандарту) 21.

13. Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, яка не відповідає ознакам класифікації, наведеним у пункті 10 Положення (стандарту) 21, відображаються у валюті звітності відповідно до пунктів 6–9 Положення (стандарту) 21.

При змінах ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України, наведених у пункті 10 Положення (стандарту) 21, застосування порядку перерахунку показників статей фінансової звітності господарської одиниці у валюту звітності починається з дати вказаних змін.

14. У разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) фінансової інвестиції в господарську одиницю за межами України.

Розкриття інформації про вплив змін валютних курсів у примітках до фінансової звітності

15. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

15.1. Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду.

15.2. Сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду.

16. У разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України також наводиться така інформація:

16.1. Характер та причини зміни.

16.2. Вплив зміни на власний капітал.

16.3. Вплив зміни на чистий прибуток (збиток) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 147 від 28.02.2002

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
19 березня 2002 р. за № 269/5557**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 22
“Вплив інфляції”**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, відповідно до статей 1 і 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) **НАКАЗУЮ:**

Затвердити схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції”, що додається.

Міністр

І. О. Юшко

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
28.02.2002 № 147

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
19 березня 2002 р. за № 269/5557

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22
“Вплив інфляції”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції” (далі — Положення (стандарт) 22) визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 22 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім бюджетних установ), які відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996-14) зобов’язані оприлюднювати річну фінансову звітність.

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Індекс інфляції — індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Коефіцієнт коригування — відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Кумулятивний приріст інфляції — добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті — різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за Положенням (стандартом) 22 залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.

4. Показники річної фінансової звітності підприємства за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування.

Оцінка статей балансу за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов'язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту інфляції не перевищує 90 %.

Коригування показників балансу

5. Монетарні активи та монетарні зобов'язання, які згідно з угодою між підприємством та іншою стороною підлягають індексації (депозити, облігації тощо), відображаються в балансі в сумі, передбаченій угодою. Показники інших монетарних статей не коригуються.

6. Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною на дату балансу (кінець звітного року), не коригуються. Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною не на дату балансу (кінець звітного року), коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки.

7. Показники немонетарних статей, відображені за первісною вартістю або залишковою вартістю, коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу.

8. Скоригована вартість немонетарних активів зменшується до суми очікуваного відшкодування від майбутнього використання відповідних активів (чистої вартості реалізації запасів, ринкової вартості інвестицій тощо), якщо вона перевищує таку суму.

9. Якщо підприємство придбало активи на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків, унаслідок чого суму відсотків визначити неможливо, вартість таких активів коригується із застосуванням індексу інфляції з дати платежу.

10. На початок першого звітного року, в якому застосовується Положення (стандарт) 22, суми дооцінки активів, наведені у складі власного капіталу, до скоригованого балансу не включаються, а показником нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) визнається різниця між сумою скоригованих показників активу та сумою скоригованих показників пасиву балансу.

11. Показники балансу на початок року коригуються у порядку, викладеному в пунктах 5–10 Положення (стандарту) 22.

Коригування показників звіту про фінансові результати

12. Усі показники звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу та індексу інфляції на дату визнання доходів і витрат, включених до відповідних статей.

Якщо доходи і витрати протягом звітного року (або проміжних періодів) визнавалися майже рівномірно, підприємство може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат.

Середній індекс інфляції не застосовується до витрат і доходів, пов'язаних з немонетарними статтями, визнаними активами або зобов'язаннями в попередніх звітних періодах (амортизація основних засобів і нематеріальних активів, доходи та витрати майбутніх періодів тощо).

13. Скоригована собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів визначається після коригування запасів готової продукції (робіт, послуг) і товарів на початок і кінець звітного періоду і собівартості виготовленої за звітний період продукції (робіт, послуг) і собівартості придбаних товарів.

Скоригована собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) визначається шляхом додавання скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на початок року до скоригованої суми витрат на виробництво за рік і вирахування скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на кінець року.

14. Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті відображається у скоригованому звіті про фінансові результати у вписуваному рядку 165 “Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті”.

15. Відстрочене податкове зобов'язання та/або відстрочений податковий актив, що виникають унаслідок коригування фінансової звітності, наводяться у скоригованій фінансовій звітності згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”.

16. Показники чистого прибутку і скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію для скоригованого звіту про фінансові результати розраховуються з урахуванням даних про чистий прибуток, визначених із застосуванням Положення (стандарту) 22.

17. Показники звіту про фінансові результати за попередній рік коригуються у порядку, викладеному у пунктах 12–16 Положення (стандарту) 22.

Коригування показників звіту про рух грошових коштів

18. Скориговані показники розділу і звіту про рух грошових коштів (крім нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток, надходження (видатку) грошових коштів унаслідок надзвичайних подій) визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” з урахуванням відповідних статей скоригованого балансу та скоригованого звіту про фінансові результати. Суми нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток, надходження (видатку) грошових коштів унаслідок надзвичайних подій, коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання.

19. Показники, що відображають рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов’язаної з рухом таких грошових коштів.

20. Показники звіту про рух грошових коштів за попередній рік коригуються у порядку, викладеному у пунктах 18–19 Положення (стандарту) 22.

Коригування показників звіту про власний капітал

21. Скориговані показники звіту про власний капітал визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”, з урахуванням відповідних показників скоригованої фінансової звітності. Показники, які неможливо отримати безпосередньо із скоригованої фінансової звітності (переоцінка активів, відрахування до резервного капіталу тощо), коригуються у порядку, викладеному в пунктах 6–10 Положення (стандарту) 22.

Консолідація скоригованих фінансових звітів

22. Для включення до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства показники фінансової звітності дочірнього підприємства, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції, зазначеним у пункті 4 Положення (стандарту) 22, коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни.

23. Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності.

Розкриття інформації про вплив інфляції в примітках до фінансової звітності

24. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

а) факт коригування показників фінансової звітності із застосуванням Положення (стандарту) 22;

б) суму коригування амортизації основних засобів;

в) розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів;

г) індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів.

25. Приклад коригування фінансової звітності наводиться в додатку до Положення (стандарту) 22.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

**Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 22
“Вплив інфляції”**

Приклад коригування фінансової звітності.

Підприємство зареєстроване і розпочало діяльність із січня 2__2 року. Кумулятивний приріст інфляції становить 93,7 %.

Індекси інфляції

Період	Значення
Початок року	100,0
Кінець року	119,2
Середній за рік	101,5*
На дату формування статутного капіталу	100,0
На дату придбання основних засобів	108,4
На дату придбання товарів, які не реалізовано на дату балансу	107,5
На дату придбання фінансових інвестицій	108,6
На дату реалізації фінансових інвестицій	114,5
На дату отримання відсотків	111,3

* Розраховано як середнє геометричне місячних індексів: корінь квадратний з 12 ($1,015 \times 1,01 \times 1,01 \times 1,023 \times 1,024 \times 1,001 \times 0,99 \times 1,01 \times 1,014 \times 1,011 \times 1,029 \times 1,041$) = 101,5 %.

Коригування балансу на 31.12.2__2 (тис. грн.)

Стаття	Код рядка	Балансова сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
1	2	3	4	5
Актив				
Основні засоби: залишкова вартість	030	320	—	352

Закінчення додатка

1	2	3	4	5
первісна вартість	031	400	119,2/108,4	440
знос	032	80	119,2/108,4	88
Товари 140	50	119,2/107,5	55	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги — чиста реалізаційна вартість	160	200	—	200
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	230	30	—	30
Баланс	280	600	—	637
<i>Пасив</i>				
Статутний капітал	300	260	119,2/100	310
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	300	—	287
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	40	—	40
Баланс	640	600	—	637

Примітка. Для обліку запасів підприємство застосовує метод ФІФО. Запаси, які залишилися на дату балансу, було придбано в липні.

**Коригування звіту про фінансові результати
на 2__2 (тис. грн.)**

Стаття	Код рядка	Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	1200	119,2/101,5	1409

Закінчення додатка

1	2	3	4	5
Податок на додану вартість	015	200	119,2/10,5	235
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	1000	—	1174
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	350	—	415*
Валовий прибуток	050	650	—	759
Адміністративні витрати (в т. ч. амортизація 5 тис. грн)	070	170	—	35**
Витрати на збут (в т. ч. амортизація 75 тис. грн) 194***	080	30	—	194***
інші операційні витрати	090	50	119,2/101,5	59
Прибуток від операційної діяльності	100	400	—	471
інші фінансові доходи	120	35	119,2/111,3	37
інші доходи****	130	240	119,2/114,5	250
інші витрати****	160	215	119,2/108,6	236
Збиток від впливу інфляції на монетарні статті	165	—	—	47
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	460	—	475
Податок на прибуток	180	160	119,2/101,5	188
Прибуток від звичайної діяльності	190	300	—	287

* $(400 \times 119,2/101,5) - (50 \times 119,2/107,5) = 415$.

** $(5 \times 119,2/108,4) + (25 \times 119,2/101,5) = 35$.

*** $(75 \times 119,2/108,4) + (95 \times 119,2/101,5) = 194$.

**** Ці статті містять інформацію відповідно про доходи та витрати від реалізації фінансових інвестицій.

**Коригування звіту про рух грошових коштів
на 2___2 (тис. грн.)**

Стаття	Код рядка	Надходження			Видаток		
		Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована сума	Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована сума
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності							
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	460	—	522*	—	—	—
Коригування на амортизацію необоротних активів	020	80	—	88	—	—	—
Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	—	—	—	60**	—	51***
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	480	—	559	—	—	—
Зменшення (збільшення) оборотних активів	080	—	—	—	250	—	255
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	100	40	—	40	—	—	—
Грошові кошти від операційної діяльності	120	270	—	344	—	—	—

Закінчення додатка

1	2	3	4	5	6	7	8
Сплачені податки на прибуток	140	—	—	—	160	—	188
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	110	—	156	—	—	—
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності							
Реалізація фінансових інвестицій	180	240	119,2/ 114,5	250	—	—	—
Отримані відсотки	210	35	—	37	—	—	—
Придбання: фінансових інвестицій	240	—	—	—	215	119,2/ 108,6	236
необоротних активів	250	—	—	—	400	119,2/ 108,4	440
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	—	—	—	340	—	389
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності							
Надходження власного капіталу	310	260	119,2/ 100,0	310	—	—	—
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	260	—	310	—	—	—
Чистий рух коштів за звітний період	400	30	—	77	—	—	—
Залишок коштів на початок року	410	—	—	—	—	—	—
Залишок коштів на кінець року	430	30	—	77	—	—	—

$$* 471 + 37 + 250 - 236 = 522.$$

$$** 35 + 240 - 215 = 60.$$

$$*** 37 + 250 - 236 = 51.$$

Збиток від впливу інфляції на монетарні статті становить 77 – 30 = 47.

**Коригування звіту про власний капітал (фрагмент)
за 2__2 (тис. грн.)**

Стаття	Код рядка	Статутний капітал		Нерозподілений прибуток	
		Сума до коригування	Скоригована сума	Сума до коригування	Скоригована сума
Залишок на початок року	010	—	—	—	—
Скоригований залишок на початок року	050	—	—	—	—
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130	—	—	300	287
Внески учасників	180	260	310	—	—
Разом змін у капіталі	290	260	310	300	287
Залишок на кінець року	300	260	310	300	287

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 303 від 18.06.2001

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
23 червня 2001 р. за № 539/5730**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 23
“Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”**

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002)**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, і відповідно до статей 1 і 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) **НАКАЗУЮ:**

Затвердити схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”, що додається.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
18.06.2001 № 303

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
23 червня 2001 р. за № 539/5730

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23
“Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” (далі — Положення (стандарт) 23) визначає методологічні засади формування інформації про операції пов’язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 23 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) щодо операцій пов’язаних сторін.

3. Пов’язаними сторонами вважаються:

3.1 Підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб.

3.2 Підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи. (Підпункт 3.2 пункту 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

Перелік пов’язаних сторін визначається підприємством враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою).

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Близькі члени родини — чоловік або дружина і родичі (визнані такими згідно із законодавством) фізичної особи, що є пов’язаною стороною, які можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень з фінансової, господарської та комерційної політики підприємства.

(Абзац другий пункту 4 в редакції Наказу Мініну № 989 від 10.12.2002.)

Операції пов'язаних сторін — передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.

Провідний управлінський персонал — персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства.

Операції пов'язаних сторін

5. До операцій пов'язаних сторін, зокрема, належать:

5.1. Придбання або продаж готової продукції (товарів, робіт, послуг).

5.2. Придбання або продаж інших активів.

5.3. Операції за агентськими угодами.

5.4. Орендні операції.

5.5. Операції за ліцензійними угодами (передача об'єктів промислової власності тощо).

5.6. Фінансові операції.

5.7. Надання та отримання гарантій та застав.

5.8. Операції з провідним управлінським персоналом та з його близькими членами родини.

(Підпункт 5.8 пункту 5 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 10.12.2002.)

6. Оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється, зокрема, такими методами:

(Пункт 6 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 10.12.2002.)

6.1. Порівнюваної неконтрольованої ціни.

6.2. Ціни перепродажу.

6.3. “Витрати плюс”.

6.4. Балансової вартості.

7. За методом порівнюваної неконтрольованої ціни застосовується ціна, яка визначається за ціною на аналогічну готову продукцію (товари, роботи, послуги), що реалізується не пов'язаному з продавцем покупцеві за звичайних умов діяльності.

8. За методом ціни перепродажу застосовується ціна готової продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням відповідної націнки.

9. За методом “витрати плюс” застосовується ціна, що складається із собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки.

10. За методом балансової вартості оцінка активів або зобов'язань здійснюється за балансовою вартістю, що визначається згідно з відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Розкриття інформації

11. У примітках до фінансової звітності за наявності операцій пов'язаних сторін наводиться така інформація:

11.1. Характер відносин між пов'язаними сторонами.

11.2. Види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін.

11.3. Використані методи оцінки активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.

11.4. Суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін.

12. Якщо одна пов'язана сторона здійснює контроль або перебуває під контролем іншої пов'язаної сторони, то інформація про характер відносин пов'язаних сторін наводиться незалежно від наявності операцій між ними.

13. Інформація, передбачена пунктом 11 Положення (стандарту) 23, може не наводитися у примітках до:

13.1. Консолідованої фінансової звітності щодо внутрішньогрупових операцій.

13.2. Фінансової звітності материнського (холдингового) підприємства, якщо вона оприлюднюється разом з консолідованою фінансовою звітністю.

13.3. Фінансової звітності дочірнього підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та знаходиться у повній власності материнського (холдингового) підприємства, яке також є юридичною особою за законодавством України та оприлюднює консолідовану фінансову звітність.

13.4. Фінансової звітності підприємств, які перебувають під контролем держави щодо операцій з підприємствами, які також перебувають під контролем держави.

14. Інформація про операції з асоційованими підприємствами, які обліковуються інвестором за методом участі в капіталі, наво-

диться у фінансовій звітності відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) 23. (Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 989 від 10.12.2002.)

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 344 від 16.07.2001

м. Київ

**Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
30 липня 2001 р. за № 647/5828**

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 24
“Прибуток на акцію”**

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, і відповідно до статей 1 і 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) **НАКАЗУЮ:**

Затвердити схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”, що додається.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
16.07.2001 № 344

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
30 липня 2001 р. за № 647/5828

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24
“Прибуток на акцію”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію” (далі — Положення (стандарт) 24) визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 24 застосовуються відкритими акціонерними товариствами (далі — товариства).

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Антирозбавляюча потенційна проста акція — фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції приведе до збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності в майбутньому.

Потенційна проста акція — фінансовий інструмент або інша угода, які дають право на отримання простих акцій.

Розбавляюча потенційна проста акція — фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності у майбутньому.

Середньорічна кількість простих акцій — середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року.

Скоригований чистий прибуток (збиток) — чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій.

Скоригована середньорічна кількість простих акцій — середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій.

Фінансовий інструмент — контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Часовий зважений коефіцієнт — частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році.

Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію

4. Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

5. Середньорічна кількість простих акцій в обігу визначається сумою добутоків кількості простих акцій в обігу протягом певних періодів у днях (місяцях) та відповідних часових зважених коефіцієнтів. Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів. Приклад розрахунку середньорічної кількості простих акцій наведено в додатку 1 до Положення (стандарту) 24.

6. Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:

6.1. Оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, дата виникнення дебіторської заборгованості.

6.2. Оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, — дата визнання активу товариством.

6.3. Оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, — дата надання послуг.

6.4. Які призначені для виплати дивідендів акціями, — дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам.

6.5. Які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, — дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання.

6.6. Які призначені для погашення зобов'язання товариства, — дата погашення зобов'язання.

6.7. Які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, — дата придбання.

6.8. Випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), — дата виконання необхідних умов.

7. Кількість простих акцій для розрахунку чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію при злитті підприємств визначається сукупною середньорічною кількістю простих акцій об'єднаних підприємств, скоригованою до еквівалента простих акцій товариства, акції якого перебувають в обігу після злиття підприємств.

Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію

8. Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу. Величина скоригованого чистого прибутку (збитку) є показником максимально можливого ступеня зменшення прибутку (збільшення збитку) на одну просту акцію товариства у разі конвертації розбавляючих потенційних простих акцій без відповідного збільшення активів товариства.

9. Для розрахунку скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію здійснюються такі розрахунки:

9.1. Чистий прибуток (збиток), за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції, збільшується на суму дивідендів (після сплати податків та відсотків), визнаних у звітному періоді щодо розбавляючих потенційних простих акцій, та збільшується або зменшується на суму інших змін у доходах або витратах, які виникнуть у разі конвертації розбавляючих потенційних простих акцій. Доходами або витратами, що відносяться до конвертації потенційних простих акцій, можуть бути дивіденди за привілейованими акціями, відсотки, що сплачуються за наміченими до конвертації облігаціями, тощо.

9.2. Середньорічна кількість простих акцій в обігу збільшується на середньорічну кількість простих акцій, які надійдуть в обіг у разі конвертації всіх розбавляючих потенційних простих акцій. Розбавляючі потенційні прості акції включаються до розра-

хунку середньорічної кількості простих акцій в обігу за період, у якому ці акції перебували в обігу у звітному році. Розрахунок здійснюється за кожним класом і випуском простих акцій.

Приклад розрахунку скоригованого чистого прибутку на акцію наведено в додатку 2 до Положення (стандарту) 24.

10. Розбавляючі потенційні прості акції дочірнього, спільного та асоційованого підприємства включаються до розрахунку скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію материнського (холдингового) підприємства, контрольного учасника та інвестора відповідно, якщо зазначені потенційні акції впливають на чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію материнського (холдингового) підприємства, контрольного учасника та інвестора відповідно.

11. Для розрахунку скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію використовується середня ціна простих акцій в обігу протягом звітного періоду. Для визначення середньої ціни простих акцій в обігу їх сукупна вартість в обігу на звітну дату ділиться на кількість акцій в обігу на цю саму дату. Сукупна вартість простих акцій включає вартість простих акцій в обігу за ціною продажу на звітну дату і суму коштів, що будуть отримані від виконання розбавляючих потенційних простих акцій за пільговою (нижчою) ціною. Різниця між кількістю розміщених простих акцій і кількістю простих акцій, які могли б бути розміщені за середньою ціною, вважається розміщеною безоплатно з включенням цієї кількості в розрахунок скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію.

12. Опціони та інші угоди про придбання акцій є розбавляючими, якщо вони призводять до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію.

13. Вплив антирозбавляючих потенційних простих акцій при обчисленні скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію не враховується. Для встановлення антирозбавляючих потенційних простих акцій та їх виключення з розрахунку проводять аналіз показників, що отримуються в результаті розрахунку і свідчать про збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію.

14. Кількість потенційних простих акцій включається до розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію

за період перебування їх в обігу. Потенційні прості акції, які було анульовано або строк дії яких минув у звітному році, включаються до розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію за період їх обігу у звітному році. Потенційні прості акції, конвертація яких здійснена у звітному році, у розрахунок скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію включаються за період їх обігу з початку звітнього року до дати конвертації.

Приклад порядку включення розбавляючих потенційних простих акцій до розрахунку середньорічної кількості простих акцій і скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію наведено в додатку 3 до Положення (стандарту) 24.

Перерахунок чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію

15. Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію та скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію за звітний та попередній роки підлягає перерахунку, якщо кількість простих та потенційних простих акцій в обігу змінюється в результаті:

15.1. Зменшення номінальної вартості акцій (дроблення акцій).

15.2. Збільшення номінальної вартості акцій (консолідація акцій).

15.3. Злиття підприємств. Такий самий перерахунок здійснюється, якщо відбулося коригування сальдо нерозподіленого прибутку (збитку) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 392/3685.

Якщо зазначені в цьому пункті операції відбулися після дати балансу, то чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію та скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначаються з урахуванням зміни кількості простих і потенційних простих акцій в обігу після дати балансу.

**Розкриття інформації
про чистий прибуток на одну
просту акцію**

16. У примітках до фінансової звітності за кожним класом простих акцій наводиться інформація про:

16.1. Чистий прибуток на одну просту акцію, визначений у результаті перерахунку.

16.2. Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію, визначений у результаті перерахунку.

16.3. Узгодження сум, використаних як чисельники при обчисленні чистого прибутку на одну просту акцію та скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію, з сумами чистого прибутку (збитку) за певний період.

16.4. Вплив розбавляючих потенційних простих акцій на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

16.5. Операції з простими та потенційними простими акціями, які були здійснені після дати балансу (крім операцій, зазначених у пункті 15 Положення (стандарту) 24).

17. У проміжній (квартальній) фінансовій звітності наводяться показники чистого прибутку на одну просту акцію і скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію. При цьому для розрахунку часового зваженого коефіцієнта приймається кількість днів (місяців) у звітному періоді (кварталі, півріччі, дев'яти місяцях).

Начальник Управління
методології бухгалтерського обліку
у виробничій сфері

В. М. Пархоменко

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 24
“Прибуток на акцію”

Приклад розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу (шт.).

№ п/п	Дата	Зміст	Випущені акції	Власні акції, викуплені товариством	Акції в обігу	Часовий зважений коефіцієнт	Середньозважена кількість простих акцій, які перебувають в обігу (гр. 5 × гр. 6)
1	1 січня 2001 р.	Залишок на початок року	5000	1000	4000	212/365	2323
2	31 липня 2001 р.	Випуск акцій з оплатою грошовими коштами	2000	—	6000	122/365	2005
3	1 грудня 2001 р.	Викуп власних акцій за грошові кошти	—	500	5500	31/365	467
4	31 грудня 2001 р.	Залишок на кінець року	7000	1500	5500	—	—
5	Середньорічна кількість простих акцій в обігу (р. 1 + р. 2 + р. 3 за графою 7)						4795

Додаток 2
До Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 24
“Прибуток на акцію”

Приклад розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію.

1	Чистий прибуток за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції за 2001 рік (грн.)	520000
2	Кількість простих акцій в обігу (шт.)	800000
3	Чистий прибуток на одну просту акцію (р. 1 : р. 2) (грн.)	0,65
4	Кількість облігацій, конвертація яких здійснюється (шт.) (умови конвертації — на кожний пакет із 10 облігацій випускається 2 прості акції)	100000
5	Витрати на відсотки за 2001 рік за облігаціями, конвертація яких здійснюється (грн.)	5000
6	Поточний та відстрочений податок на прибуток, який пов'язаний з витратами на відсотки (грн.) (витрати на відсотки включають амортизацію знижки, що виникає при первісному визнанні фінансових зобов'язань)	2000
7	Скоригований чистий прибуток за 2001 рік (р. 1 + р. 5 — р. 6) (грн.)	523000
8	Кількість простих акцій, які будуть отримані від конвертації облігацій ($100000/10 \times 2$) (шт.)	20000
9	Скоригована кількість простих акцій (р. 2 + р. 8) (шт.)	820000
10	Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію (р. 7 : р. 9) (грн.)	0,64

Додаток 3
До Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 24
“Прибуток на акцію”

Порядок включення розбавляючих потенційних простих акцій до розрахунку середньорічної кількості простих акцій і чистого прибутку на одну просту акцію в результаті конвертації фінансових інструментів.

1	Чистий прибуток за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції за 2001 рік (грн.)	2200000
2	Середньорічна кількість простих акцій в обігу протягом 2001 року (шт.)	1000000
3	Середня ціна однієї простої акції протягом 2001 року (грн.)	15
<i>Потенційні прості акції:</i>		
4	За опціоном	Випускається (розміщується) 150000 простих акцій за ціною придбання 10 грн
5	Конвертація 5-процентних облигацій	Загальна номінальна вартість облигацій — 1000000 грн. Конвертація облигації номінальною вартістю 500 грн передбачається на 40 простих акцій. Амортизація премії або дисконту не впливає на визначення витрат на відсотки
6	Конвертація привілейованих акцій	100000 акцій, які мають право на кумулятивний дивіденд — 5 грн за акцію. Конвертація однієї привілейованої акції передбачається на 2 прості акції
7	Ставка податку на прибуток	30 %
Розрахунок збільшення чистого прибутку на одну просту акцію при конвертації потенційних простих акцій		
<i>Опціони</i>		
8	Збільшення чистого прибутку (грн.)	—
9	Додаткова кількість простих акцій, що розміщується безоплатно $[(15 - 10) \times 150000] : 15$ (шт.)	50000

10	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію (р. 8 : р. 9) (грн)		—		
Конвертація 5-процентних облігацій					
11	Збільшення чистого прибутку (1000000 × 5 %) – [(1000000 × 5 %) × 30 %] (грн)		35000		
12	Додаткова кількість простих акцій (1000000 : 500) × 40 (шт.)		80000		
13	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію (р. 11 : р. 12) (грн)		0,44		
Конвертація привілейованих акцій					
14	Збільшення чистого прибутку (5 × 100000) (грн)		500000		
15	Додаткова кількість простих акцій (2 × 100000) (шт.)		200000		
16	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію (р. 14 : р. 15) (грн)		2,5		
Розрахунок скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію					
	Показник	Чистий прибуток, який належить утримувачам простих акцій (грн.)	Кількість простих акцій в обігу (шт.)	Чистий прибуток на одну просту акцію (грн.) (гр. 2 : гр. 3)	Характеристика конвертації
1	2	3	4	5	6
17	Показники звітності за 2001 рік	2200000	1000000	2,2	
18	Опціони	—	50000	x	
19	Разом (р. 17 + р. 18)	2200000	1050000	2,09	Розбавляюча
20	Конвертація облігацій	35000	80000	x	
21	Разом (р. 19 + р. 20)	2235000	1130000	1,98	Розбавляюча

Закінчення додат. 3

1	2	3	4	5	6
22	Конвертація привілейованих акцій	500000	200000	x	
23	Разом (р. 21 + р. 22)	2735000	1230000	2,22	Антирозбавляюча
<p>Оскільки скоригований чистий прибуток на одну просту акцію збільшується після конвертації привілейованих акцій (від 1,98 до 2,22), то їх конвертація є антирозбавляючою та відповідно до пункту 13 Положення (стандарту) 24 при розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію не враховується.</p> <p>Таким чином, скоригований чистий прибуток на акцію дорівнює 1,98 грн.</p>					

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 39 від 25.02.2000

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

15 березня 2000 р. за № 161/4382

**Про затвердження Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 25**

“Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”

**(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000**

№ 101 від 24.02.2001

№ 989 від 10.12.2002

№ 363 від 23.05.2003)

На виконання статті 11 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” (далі — Положення (стандарт) 25), що додається.

2. Положення (стандарт) 25 застосовувати для складання фінансової звітності, починаючи з першого кварталу 2000 року. Установити, що у формах Фінансового звіту показники за аналогічний період 1999 року можуть не подаватися.

3. У пункті 7 Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб’єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 1998 року № 196, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 1998 року за № 646/3086, слова “Інші витрати” замінити

словами “Інші операційні витрати”, а цифри “45” та “55” замінити на “57” та “43” відповідно.

4. Визнати таким, що втратив чинність, наказ Міністерства фінансів України від 18 серпня 1995 року № 139 “Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення”, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 1 вересня 1995 року за № 321/857, із змінами і доповненнями.

Заступник міністра

А. В. Литвин

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
25.02.2000 № 39

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
15 березня 2000 р. за № 161/4382

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25
“Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) 25 установлює зміст і форму Фінансового звіту суб’єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма 2-м) та порядок заповнення його статей.

Показники цього звіту наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

2. Норми Положення (стандарту) 25 застосовуються суб’єктами малого підприємництва, які визнані такими відповідно до чинного законодавства, і представництвами іноземних суб’єктів господарської діяльності.

Підприємства, які за результатами діяльності за минулий рік визнаються відповідно до чинного законодавства суб’єктами малого підприємництва, застосовують Положення (стандарт) 25 у

поточному (звітному) році. Якщо такі підприємства, а також новостворені за результатами діяльності за I квартал або I півріччя поточного (звітного) року не можуть бути відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, то фінансовий звіт цими підприємствами складається за цей і подальші періоди поточного (звітного) року відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 391/3684. Підприємства, які за результатами діяльності за 9 місяців поточного (звітного) року не можуть бути відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, можуть складати фінансовий звіт за 9 місяців і звітний рік із застосуванням Положення (стандарту) 25.

(Пункт 2 доповнено абзацом другим згідно з Наказом Мініфіну № 101 від 24.02.2001.)

3. Суб'єкти малого підприємництва середньооблікову чисельність працюючих визначають у порядку, установленому Державним комітетом статистики України.

Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності показники про середньооблікову чисельність не подають.

4. Форма Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва є додатком до Положення (стандарту) 25.

5. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У графі 4 Звіту про фінансові результати наводяться дані за аналогічний період минулого (попереднього) року.

Баланс

6. У статті “Незавершене будівництво” відображаються вартість незавершених капітальних інвестицій (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюються для власних потреб суб'єкта малого підприємництва, а також авансові платежі для фінансування таких інвестицій.

7. У статті “Основні засоби” наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до скла-

ду основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів.

У статті наводяться окремо первісна (переоцінена) та залишкова вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

(Абзац другий пункту 7 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінінфін № 304 від 30.11.2000.)

8. У статті “Довгострокові фінансові інвестиції” відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.

9. У статті “Інші необоротні активи” наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу “Необоротні активи”.

10. У статті “Виробничі запаси” відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу, дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кроликів, дорослих тварин, вибракуваних з основного стада для реалізації, та молодняку тварин. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

(Пункт 10 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінінфін № 989 від 10.12.2002.)

11. У статті “Готова продукція” відображається собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам. У цій статті наводиться також покупна вартість товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу.

12. У статті “Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги” відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями заборгованість. У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів, сума якого наводиться у дужках.

(Пункт 12 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 304 від 30.11.2000.)

13. У статті “Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом” відображається визнана дебіторська заборгованість бюджетних, фінансових і податкових органів.

14. У статті “Інша поточна дебіторська заборгованість” відображається заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів. Показники цієї статті наводяться за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається у порядку, наведеному у пункті 12 цього Положення.

(Пункт 14 із змінами внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 363 від 23.05.2003.)

15. У статті “Поточні фінансові інвестиції” відображаються 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).

16. 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 валюті. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі необоротних активів.

17. У статті “Інші оборотні активи” наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу “Оборотні активи”. У цій статті наводяться, зокрема, вартість грошових документів і сальдо субрахунка “Податкові зобов’язання” рахунка 64 “Розрахунки з бюджетом”.

(Пункт 17 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

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

19. У статті “Статутний капітал” наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

(Пункт 19 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 101 від 24.02.2001.)

20. У статті “Додатковий капітал” відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. Тут також наводиться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій. Внески засновників підприємства понад статутний капітал включаються до цієї статті.

(Пункт 20 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 101 від 24.02.2001.)

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

22. У статті “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

23. У статті “Неоплачений капітал” відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

24. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов’язань тощо), а також залиш-

ки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел.

25. У статтях розділу “Довгострокові зобов’язання” наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики, яка не є поточним зобов’язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов’язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов’язаннями.

26. У статті “Короткострокові кредити банків” відображається сума поточних зобов’язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов’язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

27. У статті “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями” наводяться суми зобов’язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

28. У статті “Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги” відображається сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

29. У статті “Поточні зобов’язання за розрахунками з бюджетом” відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

30. У статті “Поточні зобов’язання за розрахунками зі страхування” відображається сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду України, на обов’язкове соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

31. У статті “Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість підприємству працівників за опера-

ціями з оплати праці наводиться у статті “Інша поточна дебіторська заборгованість”.

32. У статті “Інші поточні зобов’язання” відображаються суми зобов’язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі “Поточні зобов’язання”, зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв’язку з розподілом прибутку, заборгованість пов’язаним сторонам, сальдо субрахунка “Податковий кредит” рахунка 64 “Розрахунки з бюджетом” і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

(Пункт 32 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002.)

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

Звіт про фінансові результати

34. У статті “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

35. У статті “Непрямі податки та інші вирахування з доходу” відображається сума податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань з доходу (надані знижки, вартість повернутих товарів та інші обов’язкові збори).

(Підпункт 35.1 вилучено на підставі Наказу Мініфіну № 101 від 24.02.2001.)

36. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

37. Показники про непрямі податки та інші вирахування з доходу, податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

(Пункт 37 в редакції Наказу Мініфіну № 101 від 24.02.2001.)

38. 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.

39. У статті “Інші операційні витрати” наводяться:

- собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій);
- відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів;
- втрати від знецінення виробничих запасів;
- втрати від операційних курсових різниць;
- визнані економічні санкції;
- відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат;
- інші витрати, що пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до чинного законодавства сума єдиного податку, плата за спеціальний торговий патент і сума єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників. Конкретна назва податку і відповідна сума наводяться у рядку 131.

(Пункт 39 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мініну № 101 від 24.02.2001, в редакції Наказу Мініну № 989 від 10.12.2002.)

40. У статті “Інші звичайні доходи” відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

41. У статті “Інші звичайні витрати” відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов’язані із залученням позикового капіталу; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

(Пункт 41 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

(Підпункт 41.1 вилучено на підставі Наказу Мінфіну № 101 від 24.02.2001.)

42. У статтях “Надзвичайні витрати” і “Надзвичайні доходи” відображаються відповідно: втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій; суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

43. У статті “Податок на прибуток” відображається сума податку на прибуток, яка відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353, який зареєстровано в Міністерстві юстиції 20 січня 2001 року за № 47/5238, визначається в розмірі поточного податку на прибуток.

(Пункт 43 в редакції Наказу Мінфіну № 101 від 24.02.2001.)

44. У статті “Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції” показується збільшення або зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції підприємства. Показник про зменшення залишків наводиться в дужках.

Суб’єкти малого підприємництва можуть усю суму витрат операційної діяльності з кредиту рахунків класу 8 “Витрати за елементами” списувати до дебету рахунка 79 “Фінансові результати”. У таких випадках вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції визначається так:

- інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці з відображенням за дебетом рахунку 23 “Виробництво” і кредитом рахунка 79 “Фінансові результати”;
- на підставі первинних документів, якими оформляється рух (виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) готової продукції, підприємство забезпечує кі-

лькисний (оперативний) облік виробленої, відпущеної, а також залишку готової продукції за центрами відповідальності. Залишок готової продукції, який встановлюється за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу, оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції) і відображається у звітному місяці за дебетом рахунка 26 “Готова продукція” і кредитом рахунка 79 “Фінансові результати”.

Для одержання безпосередньо у бухгалтерському обліку даних про собівартість залишків готової продукції суб’єкти малого підприємництва витрати, пов’язані з виробництвом (виготовленням) і відпуском готової продукції, можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб’єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 1998 року № 196, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 1998 року за № 646/3086. Для одержання безпосередньо у бухгалтерському обліку даних про собівартість залишків незавершеного виробництва і готової продукції суб’єкти малого підприємництва витрати виробництва і собівартість виробленої готової продукції можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186.

(Пункт 44 в редакції Наказу Мінфіну № 101 від 24.02.2001.)

45. При заповненні статей про елементи витрат операційної діяльності (рядки 090–120) слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248. Торговельні організації собівартість реалізованих товарів до матеріальних затрат не включають, а показують у вписаному рядку 140.

(Пункт 45 в редакції Наказу Мінфіну № 101 від 24.02.2001.)

46. У статті “Чистий прибуток (збиток)” відображається чистий прибуток або чистий збиток — різниця між сумою чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і сумою всіх витрат. Сума всіх витрат збільшується на суму зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції або зменшується на суму збільшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції.

У зведених фінансових звітах показники чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до зведеного фінансового звіту.

(Положення доповнено пунктом 46 згідно з Наказом Мініну № 101 від 24.02.2001.)

Начальник Управління
методології бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25
“Фінансовий звіт суб’єкта 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			
Середньооблікова чисельність _____ Контрольна сума			
Одиниця виміру: тис. грн.			
Адреса _____			

1. Баланс на _____ 200_ р. Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Готова продукція	130		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280		

Продовження додат. 1

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Додатковий капітал	320		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

2. Звіт про фінансові
результати за _____ 200_ р. Форма № 2-м Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	На аналогіч- ний період поперед- нього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 – 020)	030		
Інші операційні доходи	040		
Інші звичайні доходи	050		
Надзвичайні доходи	060		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050 + 060)	070		
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080		
Матеріальні затрати	090	()	()
Витрати на оплату праці	100	()	()
Відрахування на соціальні заходи	110	()	()
Амортизація	120	()	()
Інші операційні витрати	130	()	()
у тому числі:	131	()	()
	140	()	()
Інші звичайні витрати	150	()	()
Надзвичайні витрати	160	()	()
Податок на прибуток	170	()	()

Закінчення додат. 1

1	2	3	4
Разом витрати (090 + 100 + + 110 + 120 + 130 + 140 + 150 ± ± 080 + 160 + 170)	180	()	()
Чистий прибуток (збиток) (070 - 180)	190		

Керівник
Головний бухгалтер

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

№ 302 від 29.11.2000

м. Київ

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

11 грудня 2000 р. за № 904/5125

Про Примітки до річної фінансової звітності

(Із змінами, внесеними згідно з Наказом
Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002)

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706, та відповідно до статті 11 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (996–14) НАКАЗУЮ:

1. Затвердити типову форму фінансової звітності № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” (додається).

2. Підприємства, для яких обов’язковість оприлюднення річної фінансової звітності не передбачена законодавством, крім інформації, зазначеної в пункті 1 цього наказу, наводять інформацію, розкриття якої передбачено пунктом 1.7 наказу Міністерства фінансів України від 14 грудня 1999 року № 298 “Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги” (зареєстровано в Міністерстві юстиції України 27 грудня 1999 року за № 915/4208) і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку:

1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” — абзац 6 пункту 19;

- 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” — пункти 20, 21, 23;
- 7 “Основні засоби” — підпункт 36.1 пункту 36;
- 8 “Нематеріальні активи” — підпункт 36.1 пункту 36;
- 9 “Запаси” — абзац 7 пункту 29;
- 10 “Дебіторська заборгованість” — підпункт 13.1 пункту 13;
- 16 “Витрати” — абзац 3 пункту 32.

3. Підприємства, для яких обов’язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності встановлена законодавством, крім інформації, зазначеної в пункті 1 цього наказу, наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Інформація, передбачена пунктами 2 і 3 цього наказу, наводиться підприємствами у самостійно обраному вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік тощо).

У такому самому порядку може наводитися інша інформація, яка керівництвом підприємства визнана суттєвою і дає більш повну та об’єктивну картину про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

5. При виготовленні підприємством бланків форм фінансової звітності можливе включення (друкування) тільки тих статей активів, капіталу, зобов’язань, інших показників типових форм, дані про які впливають із результатів діяльності цього підприємства. При цьому для статей (рядків), граф і довідкових показників, що включені до фінансового звіту підприємства, зберігається їхня нумерація, зазначена на типових формах фінансової звітності, затверджених Міністерством фінансів України.

6. Фінансова звітність супроводжується листом підприємства, організації з інформацією про склад фінансової звітності, яка подається (надсилається) адресатам.

Заступник міністра

В. В. Регурецький

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
29.11.2000 № 302

КОДИ

	Дата/рік, місяць, число		01
Підприємство _____ за ЄДРПОУ			
Територія _____ за КОАТУУ			
Орган державного управління _____ за СПОДУ			
Галузь _____ за ЗКГНГ			
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД			
Середньооблікова чисельність _____ Контрольна сума			
Одиниця виміру: тис. грн.			

Примітки до річної фінансової звітності за 20 ____ рік

Форма № 5 Код за ДКУД

1801008

- Із рядка 080 графа 14 вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (081) _____
- вартість оформлених у заставу нематеріальних активів (082) _____
- вартість створених підприємством нематеріальних активів (083) _____
- Із рядка 080 графа 5 вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань (084) _____
- Із рядка 080 графа 15 накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (085) _____

(Розділ I форми № 5 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

I. Нематеріальні

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)	
		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація
Права користування природними ресурсами	010					
Права користування майном	020					
Права на знаки для товарів і послуг	030					
Права на об'єкти промислової власності	040					
Авторські та суміжні з ними права	050					
	060					
Інші нематеріальні активи	070					
Разом	080					

активи

Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація			первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація

II. Основні

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік	
		первісна (переоцінена) вартість	знос		первісної (переоціненої) вартості	зносу	первісна (переоцінена) вартість	знос
Земельні ділянки	100							
Капітальні витрати на поліпшення земель	110							
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120							
Машини та обладнання	130							
Транспортні засоби	140							
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150							
Робоча і продуктивна худоба	160							
Багаторічні насадження	170							
Інші основні засоби	180							
Бібліотечні фонди	190							
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200							
Тимчасові (нетитульні) споруди	210							
Природні ресурси	220							
Інвентарна тара	230							
Предмети прокату	240							
Інші необоротні матеріальні активи	250							
Разом	260							

- Із рядка 260 графа 14 вартість основних засобів,
щодо яких існують
передбачені чинним
законодавством обмеження
права власності (261) _____
- вартість оформлених
у заставу основних засобів (262) _____
- залишкова вартість основних
засобів, що тимчасово не
використовуються (консервація,
реконструкція тощо) (263) _____
- залишкова вартість основних
засобів, вилучених з експлуатації
для продажу (264) _____
- первісна (переоцінена) вартість
повністю амортизованих
основних засобів (265) _____
- Із рядка 260 графа 5 вартість основних засобів,
придбаних за рахунок
цільового фінансування (266) _____
- Вартість основних засобів, що взяті в операційну
оренду (267) _____
- Із рядка 260 графа 15 знос основних засобів, щодо
яких існують обмеження
права власності (268) _____

(Розділ II форми № 5 із змінами, внесеними згідно з Наказом
Мінфіну № 989 від 10.12.2002.)

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
Капітальне будівництво	280		
Придбання (виготовлення) основних засобів	290		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300		
Придбання (створення) нематеріальних активів	310		
Формування основного стада	320		
Інші	330		
Разом	340		

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довго-строкові	по-точні
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:				
асоційовані підприємства	350			
дочірні підприємства	360			
спільну діяльність	370			
Б. Інші фінансові інвестиції в:				
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380			
акції	390			
облігації	400			
інші	410			
Разом (розд. А + розд. Б)	420			

Із рядка 045 гр. 4 Балансу Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:

за собівартістю (421) _____
за справедливою вартістю (422) _____
за амортизованою собівартістю (423) _____

Із рядка 220 гр. 4 Балансу Поточні фінансові інвестиції відображені:

за собівартістю (424) _____
за справедливою вартістю (425) _____
за амортизованою собівартістю (426) _____

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440		
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:			
асоційовані підприємства	500		
дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		
В. Інші фінансові доходи і витрати			
Дивіденди	530	x	
Проценти	540	x	

Закінчення таблиці

1	2	3	4
Фінансова оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		
Г. Інші доходи і витрати			
Реалізація фінансових інвестицій	570		
Реалізація необоротних активів	580		
Реалізація майнових комплексів	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Безоплатно одержані активи	610	x	
Списання необоротних активів	620	x	
Інші доходи і витрати	630		

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами) (631) _____

Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами (632) ____ %

VI. Грошові кошти

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
Каса	640	
Поточний рахунок у банку	650	
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
Грошові кошти в дорозі	670	
Еквіваленти грошових коштів	680	
Разом	690	

Із рядка 070 гр. 4 Балансу Грошові кошти, використання яких обмежено (691) _____

VII. Забезпечення

Види забезпечень	Код рядка	Залишок забезпечення на початок року	Збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок		Сума забезпечення, що використана протягом року	Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок забезпечення на кінець року
			створення забезпечення	додаткових відрахувань				
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710							
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720							
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730							
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750							
	760							
	770							
Разом	780							

VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансована вартість на кінець року	Переоцінка на рік	
			збільшення чистої вартості реалізації*	уцінка
Сировина і матеріали	800			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820			
Тара і тарні матеріали	830			
Будівельні матеріали	840			
Запасні частини	850			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	870			
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880			
Незавершене виробництво	890			
Готова продукція	900			
Товари	910			
Разом	920			

Із рядка 920 графа 3 Балансова вартість запасів:
 відображених за чистою вартістю реалізації (921) _____
 переданих у переробку (922) _____
 оформлених в заставу (923) _____
 переданих на комісію (924) _____
 Активи на відповідальному зберіганні — рахунок 02 (925) _____

* Визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” (0751-99)

ІХ. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	Переоцінка на рік		
			до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940				
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості

(951) _____

Х. Недостачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
Виявлено (списано) за рік недостач і втрат	960	
Визнано заборгованість винних осіб у звітному році	970	
Сума недостач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців, за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	

Керівник
Головний бухгалтер

На виконання затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
28.10.2003 р. за № 601

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
10 листопада 2003 р. за № 1025/8346

Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 26
“Виплати працівникам”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” (далі — Положення (стандарт) 26) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 26 застосовуються роботодавцями — підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Активи програми — активи фонду і кваліфікований страховий поліс.

Активи фонду — активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі — фонд), діяльність якого спрямована на здійснення виплат його учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат його учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону та які не повертаються плат-

нику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду.

Актуальні прибутки (збитки) — прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуальними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуальних припущень.

Актуальні припущення — демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

Вартість поточних робіт, виконаних працівником, — збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді.

Вартість раніше виконаних робіт працівником — збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, — виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, — виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства — виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Виплати по закінченні трудової діяльності — виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати при звільненні — виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Витрати на відсотки за програмою — збільшення протягом звітного періоду теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку.

Гарантовані виплати працівнику — виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності.

Інші довгострокові виплати працівнику — виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Кваліфікований страховий поліс — виданий страховиком, який не є пов'язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) повертаються зобов'язання працівникам за умовами полісу або повертаються страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам.

Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою — дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасника програми.

Поточні виплати працівнику — виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Прибуток від активів програми — дохід, отриманий від активів фонду, за вирахуванням витрат на його управління, податків

і зборів (обов'язкових платежів), сплачуваних безпосередньо цим фондом.

Програми виплат за участю кількох роботодавців — недержавні програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою, які використовують сукупність унесених різними підприємствами активів, що не перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства.

Програми виплат інструментами власного підприємства — угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам підприємства інструментами власного капіталу.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності — угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності.

Програми з визначеним внеском — програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду і не матиме зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з виконанням ними робіт у звітному та попередніх періодах.

Програми з визначеною виплатою — усі програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Робота, виконана працівником, — виконання обов'язків працівником відповідно до угоди з підприємством.

Скорочення програми з визначеною виплатою — дія підприємства, що призводить до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або до змін умов програми з визначеною виплатою, унаслідок яких виконання робіт теперішніми працівниками в майбутньому не враховуватиметься під час визначення виплат або враховуватиметься лише при визначенні зменшення таких виплат.

Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою — теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах.

4. Виплати працівникам включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати.

Поточні виплати працівникам

5. Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

6. Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнається поточним зобов'язанням.

7. Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням у тому періоді, в якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті.

8. Премії та інші заохочувальні виплати визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

Виплати при звільненні

9. Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо підприємство має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

10. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, в якому виникають зобов'язання за такими виплатами.

11. Виплати при звільненні, що не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після дати балансу, обчислюються за теперішньою вартістю з використанням ставки дисконту, визначеної у пункті 28 Положення (стандарту) 26.

12. Якщо звільнення за власним бажанням відбуватиметься за пропозицією підприємства із зобов'язанням здійснити виплати при звільненні, то оцінка таких виплат здійснюється з урахуванням кількості працівників, які, як очікується, приймуть таку пропозицію.

Виплати по закінченні трудової діяльності

13. Зобов'язання та активи, пов'язані з виплатами по закінченні трудової діяльності, обліковуються за кожною програмою виплат по закінченні трудової діяльності.

14. Нарахована сума внесків за програмою з визначеним внеском визнається поточним зобов'язанням у періоді, протягом якого працівники виконували роботу.

15. Відрахування за програмою з визначеним внеском, що не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, обчислюються за теперішньою вартістю з використанням ставки дисконту, визначеної у пункті 28 Положення (стандарту) 26.

16. Зобов'язання за програмою з визначеною виплатою визначається в сумі теперішньої вартості зобов'язання за такою програмою на дату балансу та не визнаних згідно з пунктом 19 Положення (стандарту) 26 актуальних прибутків (за вирахуванням не визнаних актуальних збитків), яка зменшується на вартість раніше виконаних працівниками, але ще не визнаних робіт і на справедливую вартість на дату балансу активів програми, якими буде погашатися це зобов'язання. Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою обчислюється з використанням ставки дисконту, визначеної у пункті 28 Положення (стандарту) 26.

Якщо визначена в такому порядку величина має від'ємне значення, то вона визнається активом за нижчою з двох величин:

- у сумі, визначеній в абзаці першому цього пункту;
- у сумі невизнаних актуальних збитків, вартості раніше виконаних працівниками робіт і теперішньої вартості економічних вигод у формі відшкодувань з програми або зменшень майбутніх внесків до програми.

17. Витрати за програмою з визначеною виплатою визнаються в сумі вартості поточних робіт, виконаних працівниками, витрат на відсотки за програмою, визнаних актуальних збитків, визнаної вартості раніше виконаних працівниками робіт, збитку (за вирахуванням прибутку) від скорочення програми з визначеною виплатою або остаточних розрахунків за нею, яка зменшу-

ється на суму очікуваного прибутку від активів цієї програми, на суму, яка підлягає відшкодуванню підприємству за програмою, і на суму визнаних актуальних прибутків.

Якщо визначена в такому порядку величина має від'ємне значення, то вона визнається іншим операційним доходом.

18. Протягом звітного року витрати на відсотки за програмою обчислюються як добуток ставки дисконту, визначеної на початок звітного року, та теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

19. Актуальні прибутки (збитки) визнаються за кожною програмою з визначеною виплатою, виходячи з перевищення накопичених за період з початку програми невизнаних актуальних прибутків (збитків) на кінець попереднього звітного періоду над більшою з таких величин:

а) 10 % теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою на цю дату;

б) 10 % справедливої вартості активів програми на цю дату.

Сума актуальних прибутків (збитків) звітного періоду визначається діленням цієї величини на очікуваний середній строк роботи, що залишився до досягнення працівниками, охоплені цією програмою, пенсійного віку.

20. Вартість раніше виконаних працівниками робіт визнається рівномірно протягом середнього періоду до дати, з якої виплати стають гарантованими за умовами програми з визначеною виплатою. У разі започаткування програми з визначеною виплатою або внесення змін до неї вартість раніше виконаних працівниками робіт, яким виплати вже гарантовано, визнається у періоді, в якому започатковується така програма або набувають чинності зміни до неї.

21. Прибуток (збиток) від скорочення програми з визначеною виплатою або остаточного розрахунку за такою програмою визначається в сумі зміни теперішньої вартості зобов'язання за програмою, зміни справедливої вартості активів програми, невизнаних актуальних прибутків (за вирахуванням невизнаних актуальних збитків) і невизнаної вартості раніше виконаних працівниками робіт.

22. Прибуток (збиток) від скорочення програми з визначеною виплатою та остаточного розрахунку за такою програмою визнається після переоцінки зобов'язань і пов'язаних з ними активів

програми з урахуванням актуальних припущень на дату скорочення програми чи остаточного розрахунку.

23. Очікуваний прибуток від активів програми з визначеною виплатою дорівнює зміні справедливої вартості цих активів, утримуваних протягом звітного періоду, з урахуванням фактичних внесків і виплат.

24. Для визначення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою та відповідної вартості поточних робіт, виконаних працівниками, а за необхідності, і вартості раніше виконаних працівниками робіт, підприємство кожний період, у якому працівники виконують роботу, розглядає як такий, що приводить до виникнення у працівників права на додаткову виплату у майбутньому, а кожна така виплата для визначення остаточного зобов'язання обчислюється окремо.

25. Для визначення вартості поточних робіт, виконаних працівниками, а за необхідності, і вартості раніше виконаних працівниками робіт загальна сума зобов'язань за програмою з визначеною виплатою розподіляється між періодами виникнення такого зобов'язання (тобто між періодами, у яких працівники виконували роботу, за які вони отримують право на виплати при звільненні). Для розподілу застосовується прийнята підприємством методика розрахунку суми виплат за програмою з визначеною виплатою.

Якщо виконання працівниками робіт у наступні роки приведе до зростання суми виплат порівняно з попередніми роками, підприємство відображає такі виплати на прямолінійній основі з дати, з якої виконана працівниками робота приведе до виплат за програмою з визначеною виплатою (незалежно від впливу подальшого виконання ними робіт на розмір виплат), до дати, з якої подальше виконання робіт не приведе до значної суми майбутніх виплат за програмою з визначеною виплатою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

26. Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою та справедлива вартість активів цієї програми визначаються з такою регулярністю, щоб відображені у фінансовій звітності суми зобов'язання, активу і витрат (доходів), пов'язаних з такою програмою, суттєво не відрізнялися від сум зобов'язання, активу і витрат (доходів), визначених на дату балансу з урахуванням змін в актуальних припущеннях.

27. В актуальних припущеннях використовуються такі демографічні і фінансові показники, зокрема:

- смертності (як під час трудової діяльності, так і після її завершення);
- плинності кадрів, непрацездатності, передчасного виходу на пенсію;
- частки учасників програми, які мають утриманців, з правом на отримання виплат;
- звернень за медичним обслуговуванням;
- ставки дисконту;
- майбутніх рівнів заробітної оплати праці та виплат по закінченні трудової діяльності;
- майбутніх витрат на медичне обслуговування;
- очікуваного рівня прибутковості активів програми.

28. Для визначення теперішньої вартості зобов'язання за програмами виплат по закінченні трудової діяльності ставка дисконту обчислюється із застосуванням ринкової ставки доходу за високоліквідними корпоративними облігаціями на дату балансу. У разі відсутності активного ринку корпоративних облігацій використовується відсоткова ставка доходу за довгостроковими державними облігаціями на дату балансу. При цьому обираються облігації, валюта та строк погашення яких відповідають валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язання за кожною програмою.

29. Програми виплат за участю кількох роботодавців розглядаються як програми з визначеною виплатою або з визначеним внеском відповідно до умов програми. У разі відсутності достатньої інформації щодо розподілу між роботодавцями активів, зобов'язань, витрат і доходів за програмою виплат за участю кількох роботодавців, зобов'язання і витрати за такою програмою визначаються і визнаються у порядку, передбаченому для програми з визначеним внеском.

Інші виплати працівникам

30. Зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства визначаються і визнаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року № 559, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за № 1050/6241.

31. Інші довгострокові виплати працівникам визнаються зобов'язанням через створення на дату балансу забезпечення в сумі теперішньої вартості цього зобов'язання на дату балансу за вирахуванням справедливої вартості на дату балансу активів програми, якими буде погашатися це зобов'язання. Обчислення теперішньої вартості зобов'язання за іншими довгостроковими виплатами здійснюється відповідно до пунктів 24–28 Положення (стандарту) 26.

Витрати на інші довгострокові виплати працівникам визначаються в сумі вартості поточних робіт, виконаних працівниками, витрат на відсотки за програмою, актуальних збитків (за вирахуванням актуальних прибутків) і збитків (за вирахуванням прибутків) від скорочення програми або остаточних розрахунків за нею, зменшеної на суму очікуваного прибутку від активів програми, на суму визнаного активом права на відшкодування і на суму вартості раніше виконаних працівниками робіт. Актуальні прибутки (збитки) та вартість раніше виконаних працівниками робіт визнаються у періоді їх виникнення.

Якщо визначена в такому порядку величина має від'ємне значення, то вона визнається іншим операційним доходом.

Розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності

32. У примітках до фінансової звітності щодо кожної програми з визначеним внеском наводиться сума відрахувань, включена до витрат звітного року.

33. У примітках до фінансової звітності щодо кожної програми з визначеною виплатою наводиться така інформація:

33.1. Загальний опис типу програми.

33.2. Залишок зобов'язання (активу) на початок і кінець звітного року.

33.3. Теперішня вартість забезпечених, частково забезпечених і незабезпечених активами програми зобов'язань на дату балансу.

33.4. Не визнані актуальні прибутки (збитки) на початок і кінець звітного року.

33.5. Не визнана вартість раніше виконаних працівниками робіт на початок і кінець звітного року.

33.6. Не визнана активом частина вартості згідно з пунктом 16 Положення (стандарту) 26.

33.7. Склад активів програми із зазначенням їх справедливої вартості на початок і кінець звітного року.

33.8. Включені до звіту про фінансові результати (із зазначенням статей звіту, до яких вони включені):

33.8.1. Вартість поточних робіт, виконаних працівниками.

33.8.2. Витрати на відсотки за програмою.

33.8.3. Очікуваний прибуток від активів програми та визнане активом право на відшкодування.

33.8.4. Актуальні прибутки (збитки).

33.8.5. Вартість раніше виконаних працівниками робіт.

33.8.6. Прибуток (збиток) від скорочення програми або остаточного розрахунку за нею.

33.8.7. Фактичний прибуток від активів програми і визнане активом право на відшкодування.

33.9. Використані в актуальних припущеннях на дату балансу (в абсолютному виразі і як різниця між різними ставками відсотка або іншими змінними):

33.9.1. Ставки дисконту.

33.9.2. Очікуваний рівень прибутковості активів програми за звітний рік і визнане активом право на відшкодування.

33.9.3. Очікувані рівні заробітної плати.

33.9.4. Очікувані витрати на медичне обслуговування.

33.9.5. Інші суттєві актуальні припущення.

34. У примітках до фінансової звітності щодо кожної програми виплат інструментами власного капіталу наводиться така інформація:

34.1. Характер та умови виплат за такими програмами.

34.2. Облікова політика щодо таких програм.

34.3. Включені до фінансової звітності суми щодо кожної такої програми.

34.4. Кількість та умови фінансових інструментів за такими програмами на початок і кінець звітного року, а також ступінь гарантованості прав працівників на ці інструменти на початок і кінець звітного року.

34.5. Кількість та умови фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством для фонду або для працівників протягом звітного року.

34.6. Справедлива вартість компенсації, отриманої з фонду або від працівників.

34.7. Кількість, дата та ціна виконання опціонів на акції за такими програмами у звітному році.

34.8. Кількість опціонів на акції, утримувачами яких є фонд або працівники, строк дії яких закінчився у звітному році.

34.9. Сума та основні умови позик чи гарантій, наданих підприємством фонду або на його користь.

34.10. Справедлива вартість на початок і кінець звітного року фінансових інструментів власного капіталу (за винятком опціонів на акції підприємства) за такими програмами.

34.11. Справедлива вартість на дату випуску фінансових інструментів власного капіталу підприємства (за винятком опціонів на акції), емітованих підприємством для фонду або для працівників протягом звітного року. Якщо неможливо визначити справедливу вартість фінансових інструментів власного капіталу (за винятком опціонів на акції), то цей факт розкривається.

Начальник
Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

На виконання затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
07.11.2003 № 617

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
17 листопада 2003 р. за № 1054/8375

Положення (стандарт)
бухгалтерського обліку 27
“Діяльність, що припиняється”

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Діяльність, що припиняється” (далі — Положення (стандарт) 27) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про діяльність, що припиняється, та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 27 застосовуються підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Географічний сегмент — відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва певного виду (або групи) продукції (робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших отриманням доходу, економічними і політичними умовами, взаємозв’язком між діяльністю в різних географічних регіонах, віддаленістю операцій, характерними ризиками діяльності, правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

Господарський сегмент — відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва певного виду (або групи) продукції (робіт, послуг), яка відрізняється від інших видів продукції (робіт, послуг), отриманням доходу, характером виробничого процесу, притаманними їй ризиками, категорією споживачів.

Діяльність, що припиняється, — призначена за єдиним планом для продажу відокремлювана частина підприємства як сукупність активів і зобов'язань або окремі активи такої частини підприємства, а також безпосереднє припинення (ліквідація) діяльності з виробництва продукції (робіт, послуг), що є суттєвою або географічно відокремлюваною та може бути відділена операційно з метою складання фінансової звітності.

Подія первісного розкриття — перша з таких подій: укладення підприємством угод про продаж активів, без яких діяльність, що підлягає припиненню, надалі практично неможлива; затвердження уповноваженим керівним органом управління підприємства конкретного плану припинення діяльності та його оприлюднення.

4. Діяльність, що припиняється, може бути відділена операційно з метою складання фінансової звітності, якщо активи, зобов'язання, доходи та витрати за операційною діяльністю підприємства (або основна їх частина) безпосередньо пов'язані з діяльністю, що припиняється.

5. Активи, зобов'язання, доходи та витрати відносяться до діяльності, що припиняється, якщо вони будуть продані, погашені або іншим чином відбудеться їх вибуття в результаті припинення такої діяльності. Фінансові витрати відносяться до діяльності, що припиняється, якщо зобов'язання, на яке нараховуються відсотки, безпосередньо пов'язано з такою діяльністю.

Визнання та оцінка діяльності, що припиняється

6. Діяльність, що припиняється, визнається та оцінюється на першу, після події первісного розкриття, дату балансу.

7. Якщо подія первісного розкриття відбулася після дати балансу, але до дати подання фінансової звітності, то визнання та оцінка діяльності, що припиняється, здійснюється на останню, до дати події первісного розкриття, дату балансу.

8. Зобов'язання підприємства з невизначеними сумою або часом погашення, що виникають унаслідок події первісного роз-

криття, обумовлені вимогами законодавства, договорів або прийняті на себе добровільно перед фізичними та юридичними особами, чиї права та інтереси порушуються таким припиненням діяльності (вихідна допомога та інші виплати при звільненні, штрафи, пені за порушення умов договорів тощо), відображаються шляхом створення забезпечення для відшкодування майбутніх витрат на реструктуризацію відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за № 85/4306.

9. При настанні події первісного розкриття для визначення можливих втрат від зменшення корисності активів, які відносяться до діяльності, що припиняється, підприємством уточнюється їх вартість.

Якщо подія первісного розкриття характеризується продажем відокремлюваної частини підприємства як сукупності активів і зобов’язань, то сума зменшення корисності активів визначається підприємством з ціни їх продажу, зазначеної в укладеній угоді.

Якщо подія первісного розкриття характеризується продажем окремих активів відокремлюваної частини підприємства, то втрати від зменшення корисності активів визначаються для таких окремих активів, виходячи з їх чистої вартості реалізації.

Якщо подія первісного розкриття характеризується затвердженням конкретного плану припинення діяльності, який не передбачає продажу активів, то втрати від зменшення корисності активів визнаються в сумі їх залишкової вартості.

Сума визнаного зменшення корисності активів на дату балансу протягом періоду від події первісного розкриття до остаточного припинення діяльності уточнюється (коригується). Остаточне припинення діяльності відбувається в періоді, в якому єдиний план припинення діяльності по суті завершено або такий план скасовано (незалежно від завершення розрахунків за угодами про продаж активів, які відносяться до діяльності, що припиняється).

Сума коригування визнається іншими операційними доходами (витратами) або іншими доходами (витратами), крім випадків, коли зменшення корисності активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображається зменшенням, а її відновлення — збільшенням додаткового капіталу.

10. При прийнятті керівним органом управління підприємства рішення про скасування раніше затвердженого плану припинення діяльності створені (визнані) відповідно до пунктів 8 і 9 Положення (стандарту) 27 забезпечення і втрати від зменшення корисності активів сторнуються.

11. Сума прибутку (збитку) до оподаткування від фактичного вибуття активів і погашення зобов'язань у зв'язку з припиненням діяльності відображається у Звіті про фінансові результати за період, у якому відбулися такі вибуття та погашення, у вписуваному рядку 176 “у т. ч. прибуток (збиток) від вибуття активів і погашення зобов'язань діяльності, що припиняється”.

Розкриття інформації про діяльність, що припиняється, у примітках до фінансової звітності

12. У примітках до фінансової звітності в розрізі видів діяльності, що припиняється, наводиться така інформація:

12.1. Опис діяльності, що припиняється.

12.2. Господарський або географічний сегмент (частина сегмента, сукупність сегментів), до якого належить діяльність, що припиняється.

12.3. Дата і характер події первісного розкриття.

12.4. Дата (період), з якої очікується припинення діяльності, якщо вона відома або її можна визначити.

12.5. Балансова вартість активів та зобов'язань підприємства, вибуття або погашення яких передбачається внаслідок припинення діяльності.

12.6. Сума доходів, витрат, прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування за діяльністю, що припиняється, а також сума податку на прибуток із зазначеного фінансового результату за звітний рік.

12.7. Чистий рух грошових коштів від діяльності, що припиняється, у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності за звітний рік.

12.8. Сума прибутку (збитку) до оподаткування від вибуття активів або погашення зобов'язань у зв'язку з припиненням діяльності і сума податку на прибуток із зазначеного фінансового результату (після настання факту вибуття активів).

12.9. Залишкова вартість і ціна продажу активів (за вирахуванням очікуваних витрат на їх вибуття) та очікуваний строк оплати активів, угоду про обов'язковий продаж яких у зв'язку з припиненням діяльності укладено.

12.10. Сума забезпечень, створених у зв'язку з припиненням діяльності.

12.11. Суттєві зміни суми або строку оплати активів, що зазначені в підпункті 12.9 цього пункту, протягом періоду від події первісного розкриття до остаточного припинення діяльності із зазначенням подій, якими ці суттєві зміни викликані.

12.12. Рішення керівного органу управління підприємства про скасування раніше затвердженого плану припинення діяльності.

Начальник
Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

ЗМІСТ

<i>Передмова</i>	3
Розділ I. Загальні особливості виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку	
1.1. Основні визначення бухгалтерського обліку	4
1.2. Основні принципи побудови бухгалтерського обліку	10
1.3. Форми бухгалтерського обліку	20
1.4. Облікова політика підприємства	21
1.5. Використання Плану рахунків на підприємствах (організаціях, установах)	22
1.6. Загальні поняття звітності	23
<i>Контрольні питання</i>	24
Розділ II. Бухгалтерський облік у будівельних галузях	
2.1. Особливості господарської діяльності будівельних галузей та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку	25
2.2. Облік будівництва господарським способом	31
2.3. Облік будівництва, яке виконується підрядним способом	51
2.4. Облік доходів, витрат, визначення собівартості будівельно-монтажних робіт і фінансового результату	75
<i>Контрольні питання</i>	134
Розділ III. Облік на підприємствах транспорту	
3.1. Особливості виробничої діяльності підприємств транспорту та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку	136
3.2. Особливості документування перевезень на автотранспортних підприємствах	138
3.3. Облік паливно-мастильних матеріалів (ПММ)	153
3.4. Облік витрат, пов'язаних з технічним обслуговуванням і ремонтом автотранспорту	164

3.5. Особливості обліку використання шин і акумуляторів	168
3.6. Особливості обліку вогнегасників і автомобільної аптечки	170
3.7. Особливості обліку податку з власників транспортних засобів	170
3.8. Особливості порядку нарахування і сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища	173
3.9. Особливості обліку витрат, пов'язаних із забезпеченням місць для стоянки і зберігання автотранспорту	175
3.10. Формування собівартості перевезень	179
3.11. Облік операцій з перевезення вантажів	207
3.12. Облік пасажирських перевезень	211
<i>Контрольні питання</i>	213

Розділ IV. Бухгалтерський облік

на сільськогосподарських підприємствах

4.1. Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію та ведення бухгалтерського обліку	214
4.2. Облік наявності та руху основних засобів	216
4.3. Нарухування та облік зносу (амортизації) тварин	221
4.4. Склад і класифікація витрат сільськогосподарських підприємств	223
4.5. Облік та порядок калькулювання собівартості продукції рослинництва	261
4.6. Облік і калькулювання собівартості продукції тваринництва	272
4.7. Калькулювання собівартості продукції підсобних (промислових) виробництв	302
4.8. Облік готової продукції та особливості її реалізації	307
4.9. Особливості проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку	307
4.10. Особливості використання реєстрів бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах	315
4.11. Оподаткування сільськогосподарських підприємств	323
<i>Контрольні питання</i>	334

Розділ V. Бухгалтерський облік на підприємствах торгівлі

5.1. Загальні положення	335
5.2. Особливості та завдання обліку торгової діяльності	343
5.3. Облік на підприємствах оптової торгівлі	349
5.4. Облік на підприємствах роздрібно торгівлі	445
5.5. Облік інших операцій в торгівлі	467
5.6. Здійснення й облік переоцінки та інвентаризації товарних запасів	476
<i>Контрольні питання</i>	483

Розділ VI. Бухгалтерська фінансова звітність

6.1. Основи побудови і складання фінансової звітності	485
6.2. Бухгалтерський баланс	490
6.3. Звіт про фінансові результати	513
6.4. Звіт про рух грошових коштів	535
6.5. Звіт про власний капітал	549
6.6. Зміст Приміток до фінансових звітів	558
6.7. Перевірка зіставлення показників форм фінансової звітності	560
6.8. Особливості складання звітності у сільськогосподарських підприємствах	567
<i>Контрольні питання</i>	581

**Розділ VII. Особливості автоматизації
облікової роботи на підприємствах
різних галузей народного господарства**

7.1. Загальні питання автоматизації обліку	583
7.2. Автоматизація обліку необоротних активів	598
7.3. Автоматизація обліку витрат на виробництво	608
7.4. Автоматизація обліку готової продукції та її реалізації (АОГПР)	615
7.5. Особливості автоматизації товарних операцій	623
7.6. Автоматизація зведеного обліку і складання звітності	627
<i>Контрольні питання</i>	637

<i>Список використаної та рекомендованої літератури</i>	639
<i>Додатки</i>	645

Based on the current legislation of Ukraine, national accounting standards, the manual is the first to highlight the role of accounting in the context of the market economy in various industries. It expounds the specifics of the methods aimed at building accounting in various industries, the forms and organization of keeping the books, as well as the methodological principles of building accounting in various trades and the lines of their improvement according to the Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine” and national regulations (standards) that govern accounting in the context of computerization of IC “Bookkeeping.”

The manual is intended for students of higher education institutions, practicing accountants, industrial leaders and works managers, teachers and lecturers.

Навчальне видання

Захожай Валерій Борисович

Базась Микола Федорович

Матюха Микола Миколайович

Базась Володимир Миколайович

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
У ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ**

Підручник

Educational edition

Zakhozhay, Valeriy B.

Bazas', Mykola F.

Matiukha, Mykola M.

Bazas', Volodymyr M.

ACCOUNTING IN BRANCHES OF ECONOMY

Textbook

Відповідальний редактор *С. М. Толкачова*

Редактор *Н. Т. Попсуєнко*

Коректор *О. П. Макаренко*

Комп'ютерне верстання *І. І. Кулагіна, Н. М. Музиченко*

Оформлення обкладинки *Д. В. Кругленко*

Підп. до друку 28.12.04. Формат 60×84/16. Папір офсетний. Друк офсетний.

Ум. друк. арк. 56,26. Обл.-вид. арк. 53,55. Тираж 5000 пр. Зам. № 5-15

Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП)

03039 Київ-39, вул. Фрометівська, 2, МАУП

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи ДК № 8 від 23.02.2000*

ВАТ “Білоцерківська книжкова фабрика”

09117 Біла Церква-17, вул. Леся Курбаса, 4