

**Фінансовий, управлінський та податковий облік
у господарських товариствах
(ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП)**

УДК 657.26

ББК 65.052.9 (4 Укр.) Г38

Г 38

Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). – Тернопіль, 2003. – 522 с.

У навчальному посібнику висвітлено особливості фінансового, управлінського та податкового обліку основних засобів, запасів, коштів, розрахунків, витрат і доходів, капіталу на відкритих і закритих акціонерних товариствах, а також товариствах з обмеженою відповідальністю, приватно-орендних підприємствах, приватних агропромислових підприємствах галузей матеріального виробництва, торгівлі й постачання.

На відміну від розрізненого викладу суті кожного з видів обліку в окремих посібниках, автори комплексно і взаємопов'язано висвітлили специфіку перших за тематичним принципом, що забезпечує цілісність сприйняття загальної системи бухгалтерського обліку.

Матеріал подано з урахуванням змін і доповнень до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, податкового законодавства, діючого Плану рахунків, інших нормативних актів та найновіших досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених.

Навчальний посібник призначений для студентів, які навчаються за спеціальністю “Облік і аудит”. Він може бути корисним для облікових працівників, ревізорів, податкових інспекторів.

ВСТУП

Більшість підприємств промисловості, агропромислового комплексу, будівництва, торгівлі та постачання, транспорту і зв'язку України реформовані в акціонерні товариства, спільні підприємства, товариства з обмеженою відповідальністю, спілки власників, приватно-орендні підприємства, командитні товариства тощо.

Попри розмаїття назв цих підприємств, бухгалтерський облік у них ведуть за уніфікованою методикою, що відрізняється від його організації на підприємствах державної чи колективної форм власності щодо обліку статутного капіталу, використання прибутку, формування резервного капіталу тощо, не кажучи вже про специфіку обліку акціонерів, простих і привілейованих акцій, дивідендів, навіть витрат на відрядження.

У той же час, реформування бухгалтерського обліку в Україні, наближення до міжнародних стандартів зумовили його поділ на три підсистеми: фінансовий, податковий та управлінський, кожна з яких має свої відмінності, які треба враховувати в усіх господарських товариствах.

Окрім цього, організація обліку залежить від галузевої належності господарського товариства. Наприклад, облік витрат виробництва у промисловості кардинально відрізняється від сільського господарства, будівництва, транспорту, торгівлі або громадського харчування. Це ж стосується обліку виробітку працівників, оприбуткування виробленої продукції від виробництва, обліку виробничих запасів, товарів, тари, націнки та ін.

Саме такі питання є стрижневими в цьому навчальному посібнику, головна мета якого – допомогти студентам та обліковим працівникам засвоїти особливості системи бухгалтерського обліку, що ґрунтується на чинних нормативних документах, відповідає вимогам національних стандартів, податкового законодавства і діючого Плану рахунків, ураховує особливості діяльності господарських товариств різних галузей народного господарства.

Розділ 1. Особливості фінансового, податкового та управлінського обліку

Бухгалтерський облік загалом – це рутинний процес систематизації господарських операцій, відображених у первинних документах з подвійною метою: а) для забезпечення контролю за наявністю, рухом і раціональним використанням активів підприємства, своєчасним виконанням ним своїх зобов'язань перед постачальниками і підрядниками, фінансово-кредитними органами тощо; б) формування інформації для складання внутрішньої та зовнішньої звітності (фінансової, податкової й статистичної).

Як відомо, для здійснення господарської діяльності кожне підприємство мусить мати грошові кошти, матеріальні ресурси, робочу силу, будівлі, споруди, верстати та інші цінності, а бухгалтерський облік відображає їх надходження, наявність, використання. Тому сукупність вказаних грошових коштів і ресурсів – це господарські засоби, які є предметом бухгалтерського обліку. Господарські засоби формуються за рахунок різних джерел: розпаювання державних підприємств, поповнення за рахунок власного прибутку, інвестицій акціонерів, отримання кредитів банку та ін. Отже, предметом бухгалтерського обліку є також джерела утворення господарських засобів.

На діючих підприємствах виробничої сфери відбувається постійне споживання засобів виробництва з метою отримання продукції, її реалізації та формування прибутку, поповнення спожитих матеріально-технічних ресурсів. При цьому відбувається кругообіг засобів, що охоплює такі процеси: постачання (придбання для виробництва сировини, матеріалів, палива); виробництво (виготовлення готової продукції, виконання робіт, надання послуг) і збут (відвантаження покупцям готової продукції). Вказані господарські процеси також включаються в поняття предмета бухгалтерського обліку.

Створений у процесі виробництва продукт реалізується на ринку і підприємство отримує дохід, одна частина якого спрямовується на відшкодування виробничих затрат, а інша – на сплату податків. Та частина доходу, що залишилась після покриття витрат і сплати податків, – це прибуток підприємства. Ці процеси також є одним з елементів предмета бухгалтерського обліку.

Зміст предмета й об'єктів бухгалтерського обліку залежить від суб'єктивного та об'єктивного підходів до побудови інформаційної системи підприємства. Суб'єктивний підхід характеризується прагматичністю (практичністю), тобто визначенням об'єктів бухгалтерського обліку, реально наявних у підприємства (гроші, ресурси, зобов'язання, капітал тощо). Об'єктивний підхід характеризується тим, що предмет і об'єкти визначають відповідно до економічної теорії, інформатики, кібернетики та інших наук, і бухгалтерський облік розглядають як інформаційну систему про засоби, зобов'язання, процеси виробництва, витрати та результати господарської діяльності. Таким чином, предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерела утворення та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються в результаті виробництва продукції, витрати і результати господарської діяльності підприємства.

В економічній літературі подані інші визначення предмета бухгалтерського обліку. У вузькому розумінні предметом бухгалтерського обліку є факти господарської діяльності, які реконструюються в узагальнюючі вартісні показники і характеризують стан і результати господарської діяльності. Факти господарської діяльності проявляються переважно у вигляді господарських операцій.

У широкому розумінні предмет бухгалтерського обліку – це процес розширеного відтворення в тій його частині, котру можна подати як інформацію в єдиному грошовому вимірнику, з одного боку, а з іншого – факти господарської діяльності як первинні елементи цього процесу.

Усі об'єкти бухгалтерського обліку, що є складовою його предмета, поділяють на три групи: господарські засоби, джерела утворення господарських засобів і господарські процеси.

Взаємозв'язок предмета бухгалтерського обліку з його методологією¹



Господарські засоби підприємства – це машини, обладнання, будівлі, матеріали, грошові кошти, що належать підприємству. Перелік і склад

¹ Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – С. 35.

господарських засобів на підприємстві надзвичайно широкий і залежить від технології виробництва, його виду тощо. При пізнанні та вивченні господарських засобів їх класифікують (групують) за такими ознаками:

- функціональною роллю у процесі відтворення;
- джерелами утворення (формування) і цільового призначення.

За функціональною роллю в процесі відтворення засоби підприємства поділяють на засоби виробництва, засоби у сфері обігу, засоби невиробничої сфери, вилучені засоби і нематеріальні засоби.

Засоби виробництва залежно від їх призначення і виконуваних функцій поділяють на засоби та предмети праці.

До засобів праці належать речі або комплекс речей, якими користується робітник при дії на предмет праці з метою отримання продукції, виконання робіт і послуг: будівлі, споруди, машини, верстати, інструменти, інвентар, термін служби яких більше року. Такі засоби праці називають основними засобами.

Предмети праці – це матеріальні ресурси, що споживаються у виробничому процесі для виготовлення продукції, виконання робіт і послуг. До предметів праці належать: сировина, матеріали, напівфабрикати, паливо, запасні частини, незавершене виробництво та ін.

Предмети праці, на відміну від основних засобів, беруть участь у процесі виробництва один раз і свою вартість переносять на новостворену продукцію. Основні засоби не змінюють своєї зовнішньої форми у процесі їх використання і вартість переносять на новостворений продукт частинами у вигляді амортизаційних відрахувань.

Усі засоби обігу залежно від їх функціональної ролі в процесі відтворення поділяють на чотири групи: предмети обігу, гроші, кошти в розрахунках, засоби, що обслуговують сферу обігу.

Предмети обігу – це товари або готова продукція, призначена для реалізації. Залежно від стадії, на якій перебуває готова продукція, вона

поділяється на готову продукцію на складі та готову продукцію, відвантажену покупцям.

Для нормальної діяльності господарському товариству потрібні кошти для розрахунків з постачальниками, працівниками, бюджетом. Їх вони отримують переважно від реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг, і зберігають у банках на поточному або валютному рахунках та касі підприємства.

Але відвантаження готової продукції не збігається з надходженням грошей від покупців, тому частина коштів підприємства знаходиться певний час у розрахунках. Крім цього, підприємству можуть бути винні кошти інші підприємства або підзвітні особи.

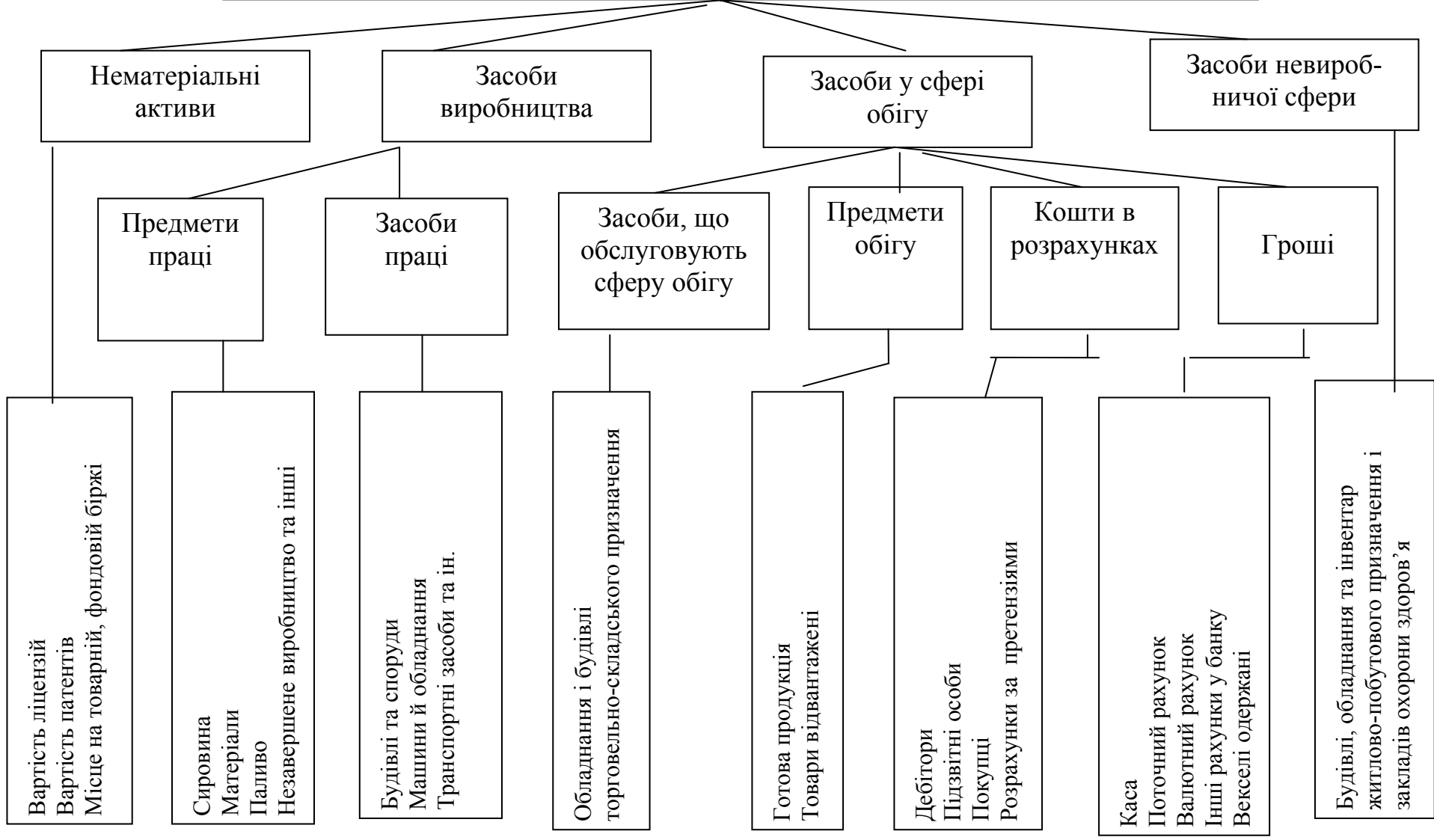
До засобів, що обслуговують сферу обігу, належать: обладнання, будівлі, склади, холодильні агрегати, господарський інвентар та ін.

Узагальнена класифікація господарських засобів підприємства має наступний вигляд.

Другу групу об'єктів бухгалтерського обліку становлять джерела утворення господарських засобів. Вони формуються за рахунок власних, тимчасово залучених джерел і прибутку.

При створенні державних підприємств для забезпечення нормальної їх роботи держава виділяла засоби (будівлі, машини, матеріали, паливо, грошові кошти тощо), які закріплювались за ними для постійного користування. Вартість виділених підприємству державою засобів становила його статутний фонд. У результаті реформування статутний фонд поділений на акції і за результатами їх продажу підприємство змінює форму власності – перетворюється в господарське товариство.

Господарські засоби підприємства



Важливим видом поповнення обігових засобів підприємств є кредиторська заборгованість. Як правило, терміни надходження матеріалів від постачальників випереджають їх оплату. На певний період виникає заборгованість постачальнику. Подібного роду заборгованість виникає перед працівниками, які затрачають працю щоденно, а оплату за неї отримують один-два рази в місяць. Тут наявна кредиторська заборгованість підприємства працівникам.

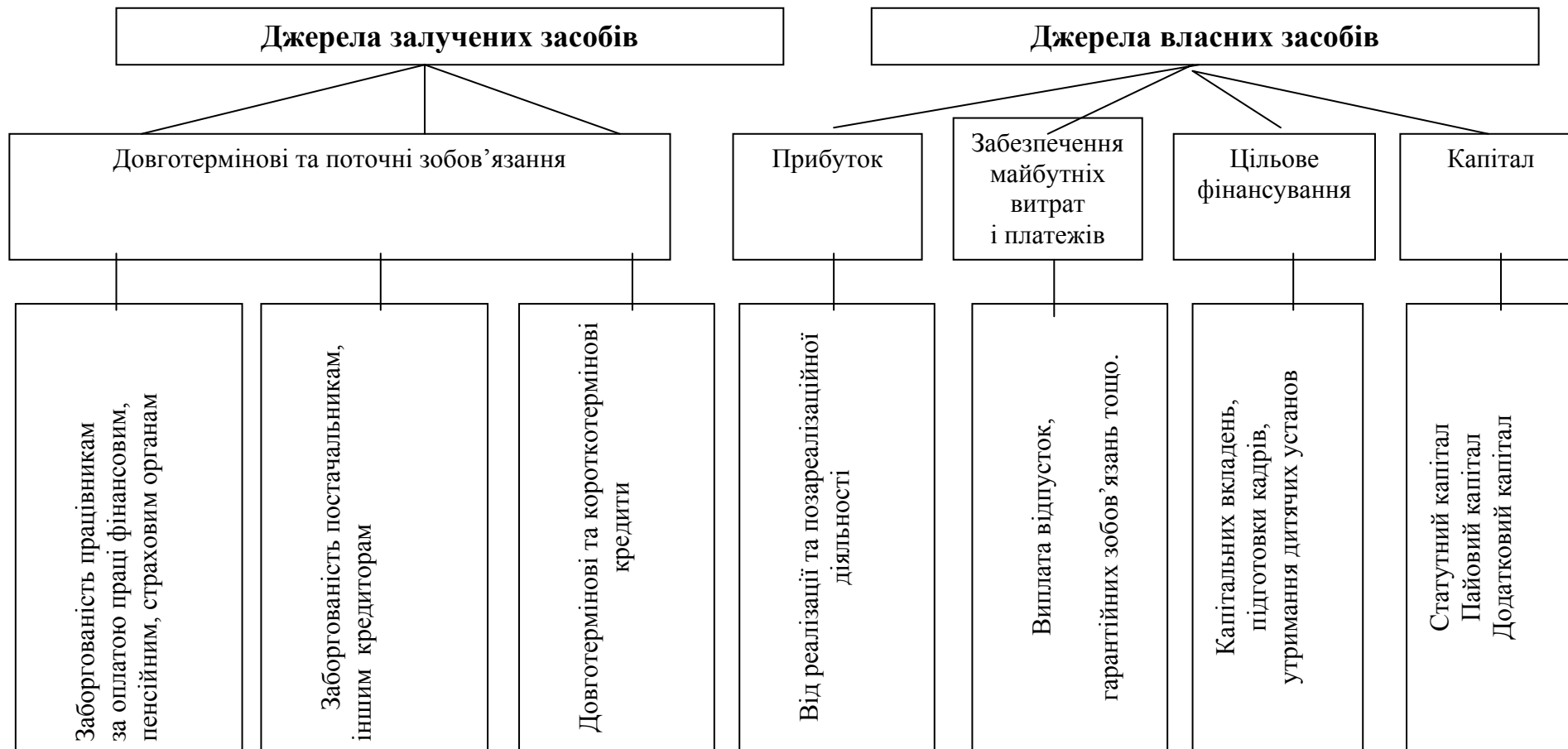
Кредиторська заборгованість виникає також при розрахунках підприємства з фінансовими органами, пенсійним фондом і органами соціального страхування в період між нарахуванням і перерахуванням коштів цим органам.

У результаті ефективної роботи підприємство отримує прибуток (різниця між ціною реалізації та її фактичною собівартістю). Частина прибутку залишається в розпорядженні підприємства і є джерелом поповнення обігових засобів. Класифікацію джерел господарських засобів підприємств можна відобразити схематично.

Третю групу об'єктів бухгалтерського обліку становлять господарські процеси, оскільки на підприємствах відбувається безперервний рух засобів, тобто їх кругооборот. При цьому вони переходять з однієї форми в іншу. Основними стадіями кругообороту засобів є такі процеси: постачання (підготовка), виробництво і збут.

Процес постачання – перша стадія кругообороту господарських засобів, де гроші матеріалізуються в предмети праці, які утворюють виробничі запаси. Придбані підприємством предмети праці на цій стадії вже надійшли у сферу виробництва, але поки що не беруть безпосередньої участі у виробничому процесі. Зі сфери обігу засоби переходять у сферу виробництва.

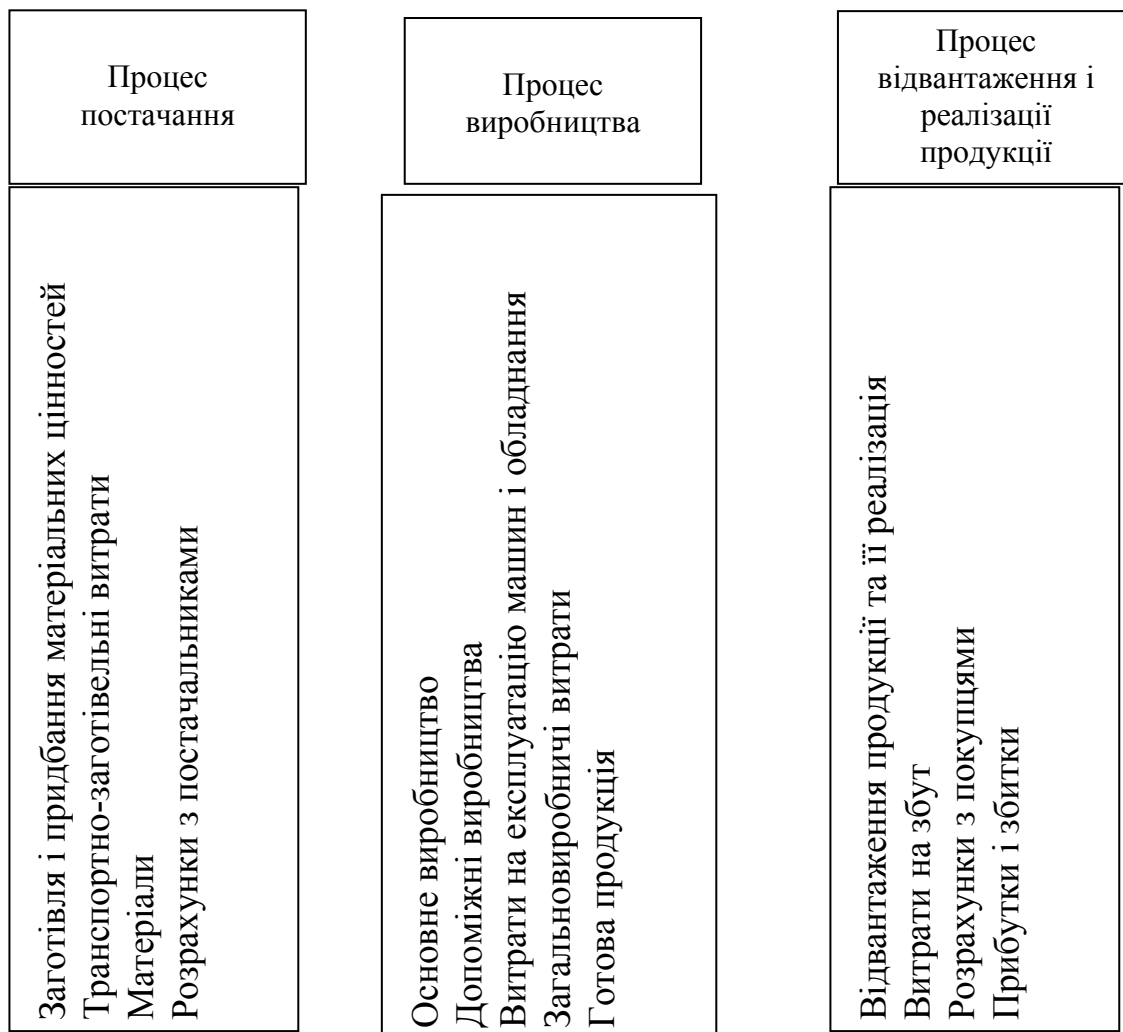
Джерела утворення господарських засобів



Процес виробництва є основною стадією кругообороту засобів, на якій створюються матеріальні блага. Тут відбувається поєднання робочої сили із засобами виробництва, виготовляється новий продукт, що відрізняється від вихідного своєю натуральною формою і вартістю. Вироблений продукт доставляється до споживача (реалізується).

У процесі збуту господарські засоби, які перетворились у готовий продукт, залишають сферу виробництва і знову вступають у сферу обігу. Вироблена продукція реалізується і набуває грошової форми, що створює можливість відновлення кругообороту, тобто перетворення грошових засобів у виробничі запаси і т. д.

Схема кругообороту засобів підприємства в господарському процесі



У процесі кругообороту господарські засоби одночасно перебувають на всіх трьох стадіях і постійно переходять з одної в іншу. Це пояснюється безперервністю господарської діяльності.

У процесі постачання об'єктами обліку є затрати на придбання засобів, обсяг їх заготовлення, розрахунки з постачальниками.

У процесі виробництва об'єктами обліку є витрати на виготовлення продукції (собівартість продукції), наявність і рух готової продукції.

На стадії реалізації об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням і реалізацією продукції (обсяг відвантаження і реалізації продукції, визначення результату від реалізації продукції, розрахунки з покупцями).

В умовах ринкової економіки, коли ринкові умови співпраці (конкуренція, попит, пропозиція, суспільний рівень продуктивності праці) регулюють діяльність підприємства, доцільно було б розширити традиційний склад об'єктів бухгалтерського обліку, включивши в діючий перелік створення підприємств і припинення їх діяльності.

За останні роки в Україні у зв'язку з реформування економіки, кардинальними змінами оподаткування традиційно єдина система бухгалтерського обліку почала змінюватись. Як результат з неї поступово викристалізуються три підсистеми, які хоч і поєднані між собою, однак мають певні відмінності.

Такий поділ бухгалтерського обліку є об'єктивним, оскільки на рубежі другого й третього тисячоліття наша держава інтегрується у світову економіку й очевидною є потреба приведення національної системи у відповідність із міжнародною практикою, оскільки його інформація має формуватися на загальноприйнятих методологічних підходах. Таким чином, як і в більшості економічно розвинутих країн, в Україні здійснюється впровадження стандартів бухгалтерського обліку, який нині поділяють на фінансовий, податковий та управлінський.

Разом з тим, тривала ізоляція вітчизняної системи бухгалтерського обліку від зарубіжних досягнень у цій галузі зумовила те, що розробку методики організації фінансового й, особливо, податкового та управлінського обліку на підприємствах безпосередньо доводиться розпочинати заново, бо їхня методологія науковцями навіть не досліджувалась.

Більше того, окремі авторитетні вчені навіть заперечують необхідність і правомірність поділу бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський. Як наслідок, у відомих підручниках і посібниках, виданих за останній період, увага концентрується переважно лише на обліку витрат виробництва, їхній поведінці, відхиленні елементів від нормативних, а методика управлінського обліку за такими об'єктами, як необоротні та оборотні активи, реалізація продукції, робіт чи послуг тощо, не висвітлюється, хоч і визнається, що предметом управлінського обліку є така сукупність об'єктів, котра включає:

а) виробничі ресурси (основні засоби, матеріальні ресурси, трудові ресурси, нематеріальні активи);

б) господарські процеси та їх результати (постачальницько-заготівельна, виробнича, фінансово-збутова та організаційна діяльність).

Щодо податкового обліку, то наукових досліджень у цьому напрямку майже немає (крім окремих аспектів, висвітлених у статтях або тезах), а тому він розвивається сумбурно, без належного методологічного і методичного обґрунтування.

Але, незважаючи на недоліки методології та методики, об'єктивний висновок може бути однозначним: єдина система бухгалтерського обліку поділяється на підсистеми фінансового, податкового та управлінського, кожний з яких має свою специфіку та різну мету.

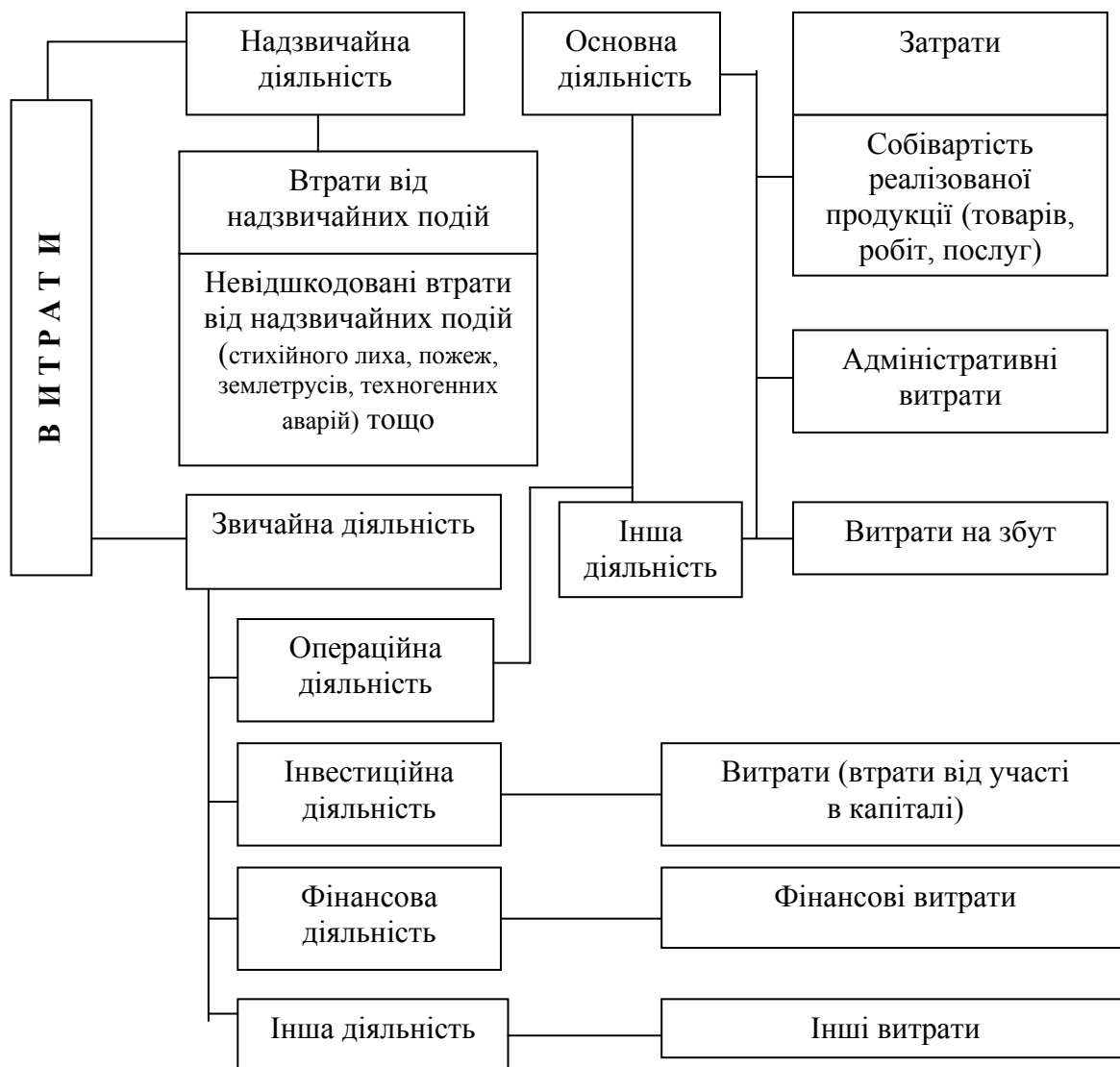
Структура та зміст бухгалтерського обліку на підприємстві



Зокрема, управлінський облік забезпечує необхідною інформацією керівництво і спеціалістів підприємства, отже, така інформація є внутрішньою. Фінансовий облік забезпечує складання звітності для зовнішніх користувачів, тому ця інформація не може бути конфіденційною, її мають право перевіряти контролюючі органи – ревізорів, податкові інспектори, спеціалісти вищестоящих органів управління. Доступ зовнішніх користувачів до інформації управлінського обліку теоретично закритий. Хоч на практиці це не витримується, оскільки методологічно сфера управлінського обліку поки що не окреслена хоч би в загальних рисах, а тому методика ведення на підприємствах не сформована, але заперечувати його зовсім навряд чи правомірно, оскільки певні елементи на підприємствах все ж таки застосовуються.

Управлінський облік законодавчо не регламентується, а здійснюється підприємством самостійно. Фінансовий облік здійснюється за загальноприйнятими положеннями (стандартами). Тому управлінський облік має здебільшого креативний (творчий) і футурологічний характер, він спрямований на прогнозування результатів управлінських рішень, на їх обґрунтування до здійснення. Фінансовий облік скрупульозно фіксує минулі операції, його характерною ознакою є історичність, тут неможливе наближене відображення результатів, якому часто віддають перевагу управлінці за альтернативи: недостатньо точна, але своєчасна інформація, або ж точна, але запізнена. У фінансовому обліку здійснюється контроль за активами і капіталом підприємства загалом. В управлінському обліку контроль за активами здійснюється відповідно до центрів відповідальності – структурних підрозділів підприємства. Вважаємо, що капітал підприємства не є об'єктом управлінського обліку. Взагалі окремі дослідники, на наш погляд, надто звужують сферу управлінського обліку, зводячи її до трьох видів об'єктів: доходи, активи, витрати, або ж навіть до обліку витрат. Таке трактування доволі спірне, хоча в підсумку будь-яка діяльність завершується певними витратами.

Взаємозв'язок витрат і діяльності підприємств



Ефективним виробництво може бути лише тоді, коли комплексно вирішуються всі питання його діяльності. Саме таке вирішення свідчить про дієвість управлінської системи. Тому, наприклад, вилучення розрахунків зі сфери управлінського обліку, на нашу думку, є наслідком формального підходу до визначення його предмета. Те, що, як правило, розрахунки контролюють лише облікові працівники центральної бухгалтерії, зовсім не означає

некерованість цього процесу. Тим більше, що облік розрахунків тісно пов'язаний з обліком активів і доходів.

В управлінському обліку використовуються всі види вимірників: натуральні, умовні, трудові, грошові тощо. У фінансовому обліку інформація виражена в узагальненому грошовому вимірнику.

Відрізняються ці види обліку і частотою подачі інформації користувачам. Вона є дуже оперативною в управлінському обліку: її можна подавати навіть щогодини за найбільш динамічними показниками (або й до початку операцій – прогнозна) та щозміни, щотижня, щодаки чи раз на місяць – за іншими. Інформація фінансового обліку подається зовнішнім користувачам, як правило, після завершення кварталу (як виняток, інформація податкового обліку, що подається після завершення місяця чи кварталу).

Якщо абстрагуватись від особливостей податкового обліку, можна стверджувати, що фінансовий облік має високий рівень синтезації інформації. З певними застереженнями можна вважати, що фінансовий облік на підприємстві – це синтетичний облік. Реєстрами фінансового обліку, як правило, є журнали, в яких інформація у більшості випадків згрупована за синтетичними рахунками чи субрахунками першого порядку, та Головна книга. У цьому переконує аналіз зарубіжної практики, де, наприклад, доходи і витрати обліковує фінансова бухгалтерія загальною сумою без розподілу між окремими об'єктами обліку, а точний (аналітичний) облік витрат конкретних матеріальних цінностей, зарплати й інших виробничих витрат здійснюється в експлуатаційній, тобто управлінській бухгалтерії.

Отже, управлінський облік достатньо деталізований, він ведеться за значно ширшою номенклатурою об'єктів. Це можна проілюструвати на прикладі обліку витрат виробництва за новим Планом рахунків в Україні. Зокрема, у фінансовому обліку достатньо сформулювати інформацію про обіги за синтетичними рахунками класів 8 та 9, тобто про витрати на підприємстві загалом, щоб за його даними можна було скласти звіт про фінансові результати,

ф. № 2. В управлінському ж обліку інформація про витрати виробництва розчленовується за об'єктами калькуляції, елементами витрат, визначаються їхні відхилення від нормативів, що оперативно аналізуються, визначається собівартість одиниці продукції за кожним видом. Це підтверджує зарубіжна практика, де експлуатаційна (калькуляційна) бухгалтерія обліковує витрати за місцями їх виникнення і видами виробів, виявляє і відображає на рахунках відхилення витрат від стандартних норм, визначає результати від реалізації продукції за видами виробів і способами продажів.

Аналогічно можна визначити відмінності фінансового й управлінського обліку за іншими об'єктами: за основними засобами у фінансовому обліку достатньо визначити загальне сальдо первісної вартості, суму зносу, щоб можна було відобразити їхню балансову вартість у Балансі, ф. № 1, що належить до зовнішньої звітності; в управлінському обліку такої інформації недостатньо, тому в ньому відображають не тільки кількісні та вартісні показники, а й характерні ознаки об'єктів в інвентарних картках обліку основних засобів, ведуть облік відповідно до розрізі матеріально відповідальних осіб в інвентарних списках основних засобів за місцями знаходження та експлуатації об'єктів. Найважливішою інформацією управлінського обліку є та, що характеризує ефективність використання основних засобів.

У той же час за цими об'єктами обліку інформація, що подається зовнішнім користувачам, є дещо ширшою, ніж це можна було б вважати згідно з таким трактуванням фінансового обліку. Маємо на увазі зміст таких форм статистичної звітності, як звіт про наявність та рух основних фондів, амортизаційні відрахування, ф. № 11-ОЗ, звіт про автотранспорт за 200_ р., ф. № 1-тр (авто), звіт про трактори та окремі види машин і устаткування на 1 січня 200_ р., ф. № 2-тр та ін. Однак це не заперечує загалом об'єктивного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, а лише засвідчує недостатнє методологічне обґрунтування змісту та обсягів інформаційного забезпечення запитів управлінської діяльності. Атавістичні прояви

всеохоплюваності інформаційного забезпечення, що сформувалась на базі командно-адміністративної економіки, невизначені повністю й нині. Вони проявляються у тому, що вищі ланки управлінської піраміди дотепер перевантажені звітною інформацією про поточну діяльність підприємств, особливо про виробничі процеси, хоч вплинути на них не можуть, бо дедалі більше підвладні економічним законам ринку, ніж адміністративному втручанням зверху. Але на поверхні ці явища проявляються таким чином, що нібито фінансовий та управлінський облік невіддільні.

Між тим досвід країн ринкової економіки свідчить, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський не тільки можливий, а й вкрай необхідний, оскільки дає змогу значно підвищити ефективність управлінських рішень, і отже, економіки підприємств загалом. Як зазначав академік М. Г. Чумаченко, управлінський облік на Заході виник у середині ХІХ ст. саме тому, що збільшення розмірів і кількості монополій, витрат на реалізацію, зростання темпів інфляції потребувало розмежування витрат і втрат, спричинених як об'єктивними факторами, так і непридатністю інформації традиційної бухгалтерії з її хронічним відставанням для вироблення управлінських рішень щодо протидії негативним явищам, зумовленим суб'єктивними факторами.

Разом з тим, управлінський і фінансовий облік взаємопов'язані об'єктами, методами, первинною документацією. Незважаючи на автономність систем управлінського й фінансового обліку, вона не є абсолютною. Хоч реальна практика така, що відсоток дублювання обробки документації за окремими операціями доволі високий, оскільки, наприклад, дані про виробництво продукції узагальнюються як у фінансовому, так і в управлінському обліку, аналізуються у плановому відділі, контролюються галузевими спеціалістами, керівниками центрів відповідальності – структурних підрозділів, це швидше буде недоліком методології, ніж позитивним фактором.

У зв'язку з цим варто наголосити, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський за окремими об'єктами часто доволі умовний, а тому розметувати їх на конкретному підприємстві у “чистому” вигляді важко. Це зумовлено тим, що як перший, так і другий ґрунтуються на одних і тих самих первинних документах, кореспонденція рахунків, які використовуються для відображення господарських операцій, взаємопов'язана. Лише за окремими об'єктами обліку можна визначити рахунки винятково щодо управлінського обліку, до того ж у зарубіжній практиці, бо в Україні це практично неможливо. Так, рахунки з обліку витрат у зарубіжній літературі класифікують як належні до управлінського обліку. Відповідно до вітчизняних наукових джерел, рахунки класу 8 “Витрати за елементами” та класу 9 “Витрати діяльності” не відносяться лише до управлінського обліку, оскільки інформація, відображена на цих рахунках, насамперед використовується для складання звіту про фінансові результати, ф. № 2, тобто подається зовнішнім користувачам. Як відомо, інформація управлінського обліку для них не призначається. Отже, ці рахунки у вітчизняній практиці призначені для відображення як інформації управлінського обліку, оскільки головне місце в ньому належить саме обліку витрат виробництва, так і для забезпечення зовнішньої звітності – першочергової мети фінансового обліку.

Так само не можна розмежувати у багатьох випадках первинну документацію, що здебільшого використовується як в управлінському, так і у фінансовому обліку. Наприклад, облік основних засобів, коштів, розрахунків у більшості наукових публікацій вважається сферою фінансового обліку. Однак при заглибленні в практику обліку відразу помітна хиткість цієї позиції, адже типові первинні документи, які тут використовуються: інвентарні картки обліку основних засобів, описи інвентарних карток, прибуткові та видаткові касові ордери, платіжні доручення, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, – єдині. Разом з тим, управлінська діяльність на підприємстві неможлива без інформації про наявність і рух основних засобів, коштів, стан розрахунків тощо.

Тому й формується вона в управлінському обліку за потребою, незалежно від належності їх об'єктів за теорією до іншої сфери – фінансового обліку.

Тому правомірним, за наш погляд буде висновок про те, що об'єкти як фінансового, так й управлінського обліку є одними й тими самими, а тому вони ґрунтуються на єдиній первинній документації. Відмінності між цими видами обліку насамперед визначаються ступенем деталізації інформації.

Варто зазначити, що в зарубіжній практиці зв'язок між фінансовою та експлуатаційною бухгалтеріями здійснюється за допомогою контрольних рахунків, що дають змогу здійснювати облік операцій окремо в кожній з них. Самі ж контрольні рахунки можна використовувати подвійно: безпосередньо в інтегрованій бухгалтерії, та зі застосуванням системи парних контрольних рахунків однакового найменування – в автономній бухгалтерії. Контрольні рахунки експлуатаційної бухгалтерії називаються відображувальними. На їхньому кредиті записують дебетові обіги рахунків витрат, а на дебеті – кредитові обіги рахунків доходів фінансової бухгалтерії.

Необхідність податкового обліку на підприємствах різних галузей зумовлена доволі складним механізмом їх взаємовідносин із бюджетом. Незважаючи на деклароване спрощення цих взаємовідносин, практика засвідчує: щодо їхнього облікового забезпечення цього не сталося, а тому податковий облік став одним з головних і домінує на рівні підприємства над іншими видами – фінансовим та управлінським. Причому він здійснюється за відмінною від інших видів бухгалтерського обліку методикою, котра дедалі ускладнюється.

Причиною ускладнення податкового обліку, котрий на підприємствах доводиться здійснювати паралельно з фінансовим, є доволі суттєві особливості обчислення податку на прибуток, розрахунків за податком на додану вартість, плати за землю, частини відрахувань на соціальні заходи тощо. До того ж на сільськогосподарських підприємствах, як це не парадоксально, але навіть пільговий режим оподаткування ПДВ є причиною ускладнення податкового

обліку, що за цим податком доводиться здійснювати відповідно до трьох декларацій.

Доволі нелегким є облікове забезпечення розрахунків із бюджетом за прибутковим податком, особливо з натуральної оплати праці, при оренді земельних паїв, розпаюванні майна тощо, пільговим кредитуванням (відсотками банку), страховими платежами, а також відрахуваннями на соціальні заходи, особливо при залученні тимчасових працівників на сезонні сільськогосподарські роботи. Специфічною і громіздкою є податкова та соціальна звітність підприємств. Отже, різноманітність податків, зборів і платежів, а також відмінності баз їхнього обчислення зумовлюють ускладнення облікового забезпечення розрахунків за ними із бюджетом.

Варто наголосити, що в окремих публікаціях піддається сумніву правомірність уживання терміна “податковий облік” з міркувань відсутності нормативного і теоретичного визначення його предмета та методу. З цього приводу можна зауважити наступне.

Те, що донині не викристалізовано предмет і метод податкового обліку, є лише недоліком методології, котра не встигає за практикою, бо де-юре та де-факто останній існує з 1997 р. – від набуття чинності Закону України “Про оподаткування прибутку підприємства”, де цей термін узаконено статтею 11 “Правила ведення податкового обліку”.

Якщо заперечувати наявність податкового обліку за цією аргументацією, то необхідно робити це й щодо правомірності відокремлення з єдиної системи також фінансового й управлінського, адже в теорії донині сформульовано лише предмет і метод бухгалтерського обліку, що, на нашу думку, інакше й не може бути, бо будь-який із названих видів є підсистемою останнього. Тому жоден з них не може мати свого окремого методу. В той же час, оскільки предметом бухгалтерського обліку є сукупність його об’єктів, кожний вид обліку, незалежно від того, є він фінансовим, управлінським чи податковим, має певні відмінності, тому що як підсистема вужчий і не охоплює всіх об’єктів, а лише

поглиблює розкриття інформації про окремі з них. Саме від змісту і діапазону об'єктів кожної підсистеми залежить застосування елементів методу бухгалтерського обліку.

Таким чином, у підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку використовуються одні й ті самі елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку: документація, оцінка, рахунки, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, але неоднаковою мірою з огляду на властивість облікованих об'єктів.

Найбільш всеохоплюючою є підсистема фінансового обліку, тому в ній застосовуються всі елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку. Підсистема податкового обліку охоплює значно вужче коло об'єктів. Зокрема, тут не відображений такий об'єкт бухгалтерського обліку, як витрати виробництва. А тому не використовується елемент методу калькулювання собівартості продукції.

Обмеженням є застосування елемента оцінка, оскільки записи операцій здійснюються здебільшого з урахуванням уже проведеної оцінки у фінансовому обліку, де вона є первинною. Лише у випадках здійснення товарообмінних (бартерних) операцій чи продажу продукції (товарів, робіт, послуг) так званим пов'язаним особам може здійснюватись їх повторна оцінка відповідно до рівня звичайних цін.

Документація в системі податкового обліку обмежується податковими накладними і книгами обліку придбання та продажу товарів, робіт, послуг, реєстрами обліку валових доходів і витрат. Інвентаризація у податковому обліку не застосовується, хоч її не можна ігнорувати при визначенні приросту (убутку) товарів, інших виробничих запасів. Але здебільшого уточнення залишків ТМЦ за даними інвентаризації здійснюють у фінансовому обліку.

Якщо податковий облік ведуть позасистемно, шляхом вибірки даних, не застосовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку, як рахунки і подвійний запис операцій, що властиве управлінському обліку в окремих

країнах. В Україні як фінансовий, так і управлінський облік (а на великих підприємствах це доцільно і щодо податкового обліку) ведуть у системі кореспонденції рахунків подвійним записом.

Податковий і фінансовий облік відрізняються як за первинними документами (податкова накладна – у податковому обліку і товарно-транспортна накладна – у фінансовому обліку), так і за обліковими реєстрами (книга обліку придбання чи продажу товарів, робіт і послуг, реєстри обліку валових витрат і валових доходів, аналогів яким у фінансовому обліку взагалі немає), звітними документами, податкові форми котрих набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, що в податковій системі більш оперативні порівняно з фінансовою. Зокрема, податкова звітність є місячною, кварталною і річною, тоді як фінансова – лише кварталною і річною. Слід зазначити, що, за свідченням обізнаних спеціалістів, у жодній країні Європейського Союзу на підприємства не покладається обов'язок щоквартального складання фінансової звітності. Правилком є складання річної фінансової звітності. Додаткові обов'язки покладаються лише на ті підприємства, що котируються на біржі, та на банківські установи¹.

У той же час документи податкової звітності виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання певних форм податкової звітності дані фінансового обліку – це лише вихідна інформаційна база, а потім ці форми податкової звітності є основою для записів в інших аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Так, розрахунок плати за землю складається на основі акта на право власності (користування) на землю, а потім цей розрахунок використовують для записів у реєстрах фінансового обліку. Аналогічно застосовують розрахунок податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин, основою для складання котрого є інвентарні картки з обліку основних засобів¹, розрахунок плати за спеціальне використання прісних водних ресурсів,

¹ Токар С., Мушинські Р. Щодо реалізації реформи бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 4. – С. 45.

складений за інформацією про спискову чисельність працівників, наявність інших споживачів води, норми споживання води та ставки плати.

Як підсумок, можна стверджувати, що податковий облік має право на існування поряд із фінансовим, а відмінності між ними дедалі поглиблюються. Навіть, якщо погодитись з думкою окремих авторів про можливість забезпечення обчислення податків, зборів і платежів за даними фінансового обліку, не слід думати, що останній при цьому не зміниться. Практично це б означало лише відсутність терміна “податковий облік”, бо його зміст мусів би “переходити” в підсистему фінансового обліку, котра в цьому випадку неминуче розшириться. Адже особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які у фінансовому обліку тепер не застосовуються: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії валові витрати і валові доходи, інша методика списання витрат на ремонти основних засобів, різниця в їх аналітичному обліку, зрештою інші первинні документи та аналітичні реєстри – податкові накладні, додатки № 1 та № 2 до них, книги обліку придбання і продажу товарів, робіт, послуг, звітна документація.

Хоч відмінності первинного обліку, на наш погляд, надумані та зумовлені переважно прагненням полегшити контроль за правильністю визначення податку на додану вартість, однак позбутись цього нереально, бо історія податкових перевірок дуже древня, а отже, живуча. Зокрема, ще в 1330 р. у М. Генуя (Північна Італія), а також в інших великих містах призначались так звані візитатори, які перевіряли книги купців. Цікавим є те, що візитаторами призначались особи, не молодші 30 років, які були достатньо заможними – їх мінімальний маєток мав оцінюватись у 3 тис. лір.

Разом з тим, податковий облік нині надто ускладнений, а тому його треба вдосконалювати. Але, враховуючи підпорядкованість облікового забезпечення

¹ На практиці інвентарні картки не завжди містять такі дані, тому доводиться використовувати технічні паспорти.

вимогам податкової звітності, до речі дуже громіздкої, що в свою чергу зумовлена різноманітністю податків, зборів і платежів, таке вдосконалення можливе за умови спрощення системи оподаткування підприємств.

Розділ 2. Облікове забезпечення реформування підприємства в господарське товариство

2.1. Організація облікового забезпечення реформування підприємства

Створення господарських товариств, поряд із суто організаційними заходами, потребує необхідного облікового забезпечення. Основними складовими цього є визначення попередньої оцінки вартості майна, складання прогнозу розподілу акцій майбутнього господарського товариства серед учасників, у т. ч. визначення частки трудового колективу, вироблення плану заходів з підготовки підприємства до акціонування, видання Фондом державного майна наказу про створення комісії з інвентаризації на основі пропозицій підприємства щодо кандидатур, проведення інвентаризації майна підприємства, складання протоколу інвентаризаційної комісії, аудиторська перевірка уточненого балансу підприємства, в якому враховані результати інвентаризації, складання акта оцінки майна та додатків до нього, підписання акта оцінки комісією з приватизації, реформування балансу, приведення статутного фонду у відповідність до акта оцінки, складання проекту плану розміщення акцій з урахуванням вимог та обмежень, надісланих Фондом державного майна, підготовка статуту відкритого (чи закритого) акціонерного товариства (ВАТ, ЗАТ), погодження з Фондом державного майна акта оцінки, плану розміщення акцій та статуту товариства,¹ отримання від Фонду державного майна рішення про створення акціонерного товариства та затвердження його статуту, реєстрація статуту в держадміністрації (міській чи районній), реєстрація акціонерного товариства у статистичних і фінансових органах, виготовлення печатки, штампів, підготовка документів для реєстрації

¹ Разом із матеріалами інвентаризації, аудиторським висновком, додатками, балансами підприємства за попередній рік та на дату інвентаризації майна.

випуску акцій та інформації про випуск акцій у фінансових органах, аудиторська перевірка фінансового стану для реєстрації емісії акцій, реєстрація у фінансових органах випуску акцій та інформації про випуск акцій, замовлення та виготовлення сертифікатів акцій, затвердження персонального складу спостережної ради акціонерного товариства, формування та затвердження спостережною радою правління акціонерного товариства, видання наказу Фондом державного майна про створення комісії з продажу акцій, продаж акцій на пільгових умовах та на загальних підставах, ведення реєстру акціонерів, пільговий викуп акцій членами підприємства за списками, викуп родичами через сертифікатний аукціон, викуп за конкурсом.

Після завершення продажу акцій комісія з їх продажу складає підсумковий протокол, який подає у Фонд державного майна та фінансовий орган. Акціонери після викупу не менш ніж 60% акцій скликають установчі збори, де обирають правління акціонерного товариства, затверджують статут і суму статутного фонду, розглядають інші питання.

Облікове забезпечення акціонування підприємства – надзвичайно відповідальна робота, оскільки від цього переважно залежить дотримання об'єктивних умов формування статутного фонду господарського товариства, поділ майна на акції. Насамперед йдеться про якісне і своєчасне проведення інвентаризації майна підприємства. Її здійснюють відповідно до Положення “Про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 2. 03. 1993 р. № 158.

Інвентаризації підлягає все майно підприємства, що реформується, включаючи об'єкти не виробничого призначення, діючі об'єкти, об'єкти та предмети, передані в оренду, або що перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі чи резерві, незалежно від технічного стану.

Головна мета інвентаризації – встановлення фактичної наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, інших активів, витрат незавершеного виробництва та ін.

Інвентаризацію проводять на перше число місяця, в якому здійснюється оцінка майна підприємства, що реформується. За результатами інвентаризації складають типові форми інвентаризаційних описів, актів інвентаризації, порівняльних відомостей, протокол інвентаризаційної комісії, на підставі яких облікові записи приводять у відповідність з фактичною наявністю основних і оборотних засобів, станом розрахунків.

При виявленні розходжень даних обліку та фактичних даних інвентаризації на основі порівняльних відомостей може бути враховане пересортування товарно-матеріальних цінностей шляхом їх взаємного заліку, якщо надлишок одних, а нестача інших виникли за один і той самий період в однієї і тієї самої матеріально відповідальної особи за товарно-матеріальними цінностями однієї групи, то вони мають зовнішню подібність або запаковані в однакову тару, що при відпуску не розпаковували.

Коли в обліку не було відображено природних втрат, їх необхідно визначити за відповідними нормами, маючи на увазі, що списання природних утрат товарно-матеріальних цінностей проводять лише в межах виявленої нестачі.

Решту нестачі відносять на винних матеріально відповідальних осіб. При цьому керуються Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22. 01. 1996 р. № 116.

Якщо нестачі та втрати виникли внаслідок зловживань, матеріали на винних осіб протягом 5 днів після виявлення таких фактів мають бути передані слідчим органам, а винним пред'явлений цивільний позов про стягнення суми збитків.

На основі вивічених порівняльних відомостей складають відомість результатів інвентаризації.

З урахуванням протоколу інвентаризаційної комісії, до якого додають пояснення матеріально відповідальних осіб про причини надлишків чи нестач, у бухгалтерії підприємства проводять записи інвентаризаційних різниць на відповідних рахунках.

Важливий захід при реформуванні підприємств у господарські товариства – уточнення вартості основних і оборотних засобів, оскільки внаслідок інфляції вона часто викривлена, незважаючи на періодичну індексацію основних засобів та дооцінку товарно-матеріальних цінностей. Тому відразу після інвентаризації необхідно перевірити правильність оцінки матеріальних цінностей та проведення індексації основних засобів.

Оцінку товарно-матеріальних цінностей за даними обліку порівнюють з цінами на них, які діють у момент реформування підприємства в господарське товариство. Якщо облікова вартість матеріальних цінностей занижена, її доводять до діючих цін згідно з Порядком проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затвердженим Міністерством економіки та фінансів України 31. 05. 1993 р. Суму дооцінки відображають за дебетом аналітичних рахунків з обліку матеріальних цінностей (20-28) та кредитом субрахунка 423 “Дооцінка активів”. Уцінку списують у кореспонденції за дебетом рахунка 84 “Інші операційні витрати” на підприємствах, що не використовують рахунки 9 класу, або дебет субрахунка 946 “Втрати від знецінення запасів” на інших підприємствах, та кредитом рахунків 20-28.

Типові операції з відображення надлишків чи нестач основних і оборотних засобів, виявлених при їх інвентаризації

Зміст операції	Дебет	Кредит
Відображення надлишків:		
– основних засобів (первісна вартість)	10	71
(сума зносу)	84, 94	13
– інших необоротних активів (первісна вартість)	11	71
(сума зносу)	84, 94	13
– товарно-матеріальних цінностей	20-25	71
– готівки	30	71
Зарахування пересортування товарно-матеріальних цінностей	20-29	20-29
Відображення нестач:		
– основних засобів		
(залишкова вартість)	84, 94	10
(сума зносу)	13	10
– товарно-матеріальних цінностей	84, 94	20-28
Податок на додану вартість від залишкової вартості	84, 94	64
Віднесення на винних		
– вартості нестач основних засобів товарно-матеріальних цінностей	37	71
Погашення заборгованості за нестачами винними особами	30, 31, 66	37

Дещо складніше відображається уточнення вартості основних засобів, хоч помилки щодо оцінки об'єктів із набуттям чинності П(С)БО 7 “Основні засоби” можна ліквідувати, оскільки у п.16 зазначено, що підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. При цьому первісна вартість і сума зносу об'єкта основних засобів перемножуються на індекс переоцінки, що визначається шляхом ділення справедливої вартості цього об'єкта на його залишкову вартість.

За роз'ясненням Державної податкової адміністрації України, для визначення реальної вартості необхідно використовувати інформацію, що

документально підтверджувала б ринкову ціну об'єктів основних засобів: прайс-листи газет, журналів (періодичних видань), а вартість основних фондів, які морально застарілі та зняті з виробництва, зношені, але перебувають в експлуатації, визначення ринкових цін котрих утруднюється відсутністю офіційної інформації, може визначати експертна комісія підприємства.

Особливих труднощів щодо відображення дооцінки об'єктів основних засобів у зв'язку із заниженням їхньої справедливої вартості немає. Так, суми збільшення первісної вартості та зносу визначаються у наступному порядку. Наприклад, первісна вартість автомобіля ЗІЛ-130, за даними обліку, складає 6000 грн. Знос автомобіля, за даними обліку, на дату уточнення його оцінки дорівнює 4000 грн., отже, його залишкова вартість становить $6000 - 4000 = 2000$ грн. Справедлива вартість цього автомобіля, за даними експертної оцінки, визначена в сумі 5000 грн. Таким чином, індекс переоцінки буде $5000 : 2000 = 2,5$, переоцінена первісна вартість автомобіля $6000 \times 2,5 = 15000$ грн., переоцінена сума зносу $4000 \times 2,5 = 10000$ грн. При цьому сума збільшення (дооцінки) автомобіля становитиме $15000 - 6000 = 9000$ грн., а зносу: $10000 - 4000 = 6000$ грн. За цими даними треба скласти кореспонденцію рахунків:

– дебет рахунка 10 “Основні засоби”, відповідний субрахунок, кредит субрахунка 423 “Дооцінка активів” на суму збільшення первісної вартості об'єкта, тобто 9000 грн.;

– дебет субрахунка 423 “Дооцінка активів”, кредит субрахунка 131 “Знос основних засобів” на різницю зносу, тобто 6000 грн.

Записи операцій щодо уцінки неправильно дооцінених основних засобів у системі кореспонденції рахунків дещо ускладнюються тим, що суму уцінки потрібно списувати за дебетом двох субрахунків 423 “Дооцінка активів” у межах сум попередньої дооцінки та 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” на суму перевищення уцінки над попередньою дооцінкою (дооцінками) і кредитом рахунка 10 “Основні засоби”. На підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9, останню суму списують на

рахунок 84 “Інші операційні витрати”. Одночасно необхідно списати суму неправильно визначеного зносу. Якщо об’єкт раніше не дооцінювався, суму зменшення зносу у зв’язку з його уцінкою списують у кореспонденції дебет субрахунка 131 “Знос основних засобів”, кредит рахунка 10 “Основні засоби” і відповідний субрахунок. За об’єктами, які раніше дооцінювались, завищену суму зносу списують у кореспонденції субрахунків дебет 131, кредит 423.

З урахуванням наведеного вище послідовність уцінки об’єкта основних засобів можна подати на такому прикладі.

Первісна вартість комп’ютера з урахуванням попередніх індексацій на дату переоцінки визначена в сумі 5000 грн., а сума зносу – 4000 грн. Таким чином, залишкова вартість комп’ютера з урахуванням попередніх індексацій складає $5000 - 4000 = 1000$ грн. Справедлива вартість комп’ютера на дату переоцінки дорівнює 600 грн.

Отже, індекс переоцінки становитиме: $600 : 1000 = 0,6$. Звідси, переоцінена первісна вартість комп’ютера має складати $5000 \times 0,6 = 3000$ грн., переоцінена сума зносу – $4000 \times 0,6 = 2400$ грн. Тому сума уцінки первісної вартості комп’ютера дорівнює $5000 - 3000 = 2000$ грн.; сума уцінки зносу $4000 - 2400 = 1600$ грн. Оскільки, за результатами попередніх індексацій, первісна вартість комп’ютера збільшилась лише на 1300 грн., сума уцінки перевищує суму дооцінок первісної вартості комп’ютера на $2000 - 1300 = 700$ грн. Ці суми будуть відображені в системі записів на рахунках бухгалтерського обліку.

Кореспонденція рахунків із відображення уцінки об’єкта основних засобів

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Зменшено первісну вартість основних засобів:			
– на суму уцінки в межах попередньої індексації	423	10	1300
– на суму уцінки, що перевищує попередню індексацію	975	10	700
Списано суму зносу основних засобів, які уцінено	131	423	1600

Далі визначають вартість майна підприємства, що реформується в господарське товариство, за Методикою оцінки вартості майна під час приватизації, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 15. 08. 1996 р. № 961. Зокрема, у випадках, коли вартість основних засобів за наслідками індексації виявиться нереальною (це буває тоді, коли допущено суттєві помилки щодо визначення вартості основних засобів при їх оприбуткуванні, особливо збудованих господарським способом), можна створити експертну комісію, до якої залучити сертифікованих спеціалістів з оцінки майна й уточнити вартість таких об'єктів, відповідно до методів витрат або аналогів продажу. При цьому оцінка об'єктів, виявлених при інвентаризації як не взятих на облік, потрібно проводити згідно зі сучасною відновною вартістю, а знос визначати за їх технічним станом з оформленням відповідного акта переоцінки.

Вартість майна, що, за даними бухгалтерського обліку, повністю зношене, визначається з урахуванням рівня цін на дату оцінки на підставі підтверджуючих документів. Окремі об'єкти, що повністю зношені, морально застарілі та зняті з виробництва, але перебувають в експлуатації, за відсутності документів можна оцінити на основі розрахунків, зроблених експертною комісією.

За результатами оцінки майна та операцій щодо визначення розмірів викупної (продажної) вартості складають акт оцінки майна і передаточний баланс із відображенням вартості майна, статутного фонду (капіталу) та зобов'язань.

У випадках виділення зі складу підприємства окремих його підрозділів, які проводять реформування самостійно, на дату оцінки майна складають роздільний баланс і кожна юридична особа складає свій заключний баланс.

Від моменту складення роздільного балансу до моменту передачі об'єкта новому власникові облік поточної діяльності структурного підрозділу, що приватизується, та основного підприємства ведеться окремо.

Після передачі виділеного структурного підрозділу новому власникові в облікові дані основного підприємства вносять зміни, пов'язані зі зменшенням його активів і пасивів.

Усі зміни в майновому стані підприємства від моменту складання заключного балансу до моменту його реєстрації потрібно відображати в обліку та звітності підприємства, що реформується.

2.2. Облік емісії акцій при реформуванні підприємств у господарські товариства

Після завершення оцінки майна підприємства здійснюють операції з приведення статутного фонду (капіталу) до розміру, який відповідає викупній (продажній) вартості підприємства або його статутного фонду (капіталу), що фіксується в установчих документах. Далі статутний фонд поділяється на відповідну кількість акцій певної номінальної вартості. Загальна номінальна вартість емітованих акцій дорівнює статутному фонду підприємства. В акціонерних товариствах він має бути не меншим 1250 мінімумів заробітної плати (для ТОВ – не менш ніж 1000 мінімумів заробітної плати). Додатковий випуск акцій допускається лише за умови, що всі попередні акції викуплені за вартістю, не меншою від їхнього номіналу.

Акція – це цінний папір без установленого терміну обігу, що засвідчує вклад її власника в майно акціонерного товариства. Вона дає право цьому власнику на частку прибутку, що розподіляється. Власник акції має право на участь в управлінні акціонерним товариством шляхом голосування на зборах акціонерів. Однак він не може втручатися в оперативну діяльність керівництва акціонерного товариства, обраного акціонерами. Хоч акція є цінним папером, котрий засвідчує належну акціонерну частку вартості майна акціонерного товариства, однак це не означає, що саме тут він може її отримати в грошовій чи натуральній формі при виході з акціонерного товариства. В цьому випадку акції можна лише продати. Викуп акцій може здійснювати акціонерне товариство або

вони реалізуються на аукціонах (біржах) за ринковим курсом, що залежить від привабливості емітента для покупців, а тому може бути більшим чи меншим від номіналу.

Акції бувають простими і привілейованими, іменними і на пред'явника. На акціях вказують назву емітента – акціонерного товариства, дату випуску та порядковий номер, номінал, категорію, суму статутного фонду акціонерного товариства, терміни виплати дивідендів, ім'я власника (лише на іменних), які засвідчують підписом керівника акціонерного товариства. В акціонерних товариствах ведуть реєстр акціонерів. Це може здійснювати сертифікований працівник акціонерного товариства, якщо загальна кількість акціонерів не перевищує 500 осіб, або незалежний реєстратор на підставі договору з ним, коли акціонерів більше.

Отримані акції зберігають і обліковують за правилами обліку бланків суворої звітності в установленому порядку. На них складають реєстри, де вказують номери, серію, номінальну вартість. При викупі акцій роблять відповідні записи про дату, номер документа, за яким оприбутковано гроші за їх викуп, суми оплати. Якщо акції здано на зберігання в банк, у реєстрах аналітичного обліку записують номер, дату акта банку. Оплату винагород за зберігання та перепродаж акцій відображають за дебетом рахунка 79 “Фінансові результати”.

Обліковують бланки акцій на забалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку” за номінальною вартістю з поділом на види акцій відповідно до матеріально відповідальних осіб.

Випуск (емісія) акцій здійснюється згідно з Положенням “Про порядок реєстрації випуску акцій відкритих акціонерних товариств і облігацій підприємств”, зареєстрованого рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 9 лютого 2001 р. № 18. Реєстрація випуску цінних паперів, інформації про їх випуск (емісію) та звіту про результати підписання на акції здійснюється уповноваженими особами Державної комісії з цінних паперів та

фондового ринку або її територіальних органів відповідно до встановленого порядку і є підставою для внесення випуску цінних паперів до загального реєстру випуску цінних паперів.

У зв'язку з випуском акцій на підприємстві виникають витрати на оплату аудиторських послуг, публікацію інформації про випуск акцій¹, проведення підписки на акції чи розподілу їх між засновниками², послуг фондової біржі з продажу акцій тощо. Такі витрати відображаються за дебетом рахунка 84 “Інші операційні витрати” з подальшим віднесенням на рахунок 92 “Адміністративні витрати” у кореспонденції з кредитом рахунка 68 “Розрахунки за іншими операціями” або рахунків 30 “Каса” чи 31 “Рахунки в банках”.

Крім цього, відкриті акціонерні товариства сплачують державне мито за реєстрацію інформації про випуск акцій (0,1% від вартості емісії за номіналом). Таку суму відображають за дебетом рахунків 84(92) та кредитом субрахунка 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”.

Підписка на акції має бути здійснена протягом 6 місяців. Причому засновнику відразу після оголошення про емісію необхідно внести не менш ніж 10% від вартості акцій, а до дня проведення установчих зборів – ще 20%, маючи на увазі, що загальна вартість акцій, яка належить засновникам при створенні акціонерного товариства, не може бути меншою 25% від статутного капіталу. Решта акцій може бути розповсюджена серед інших юридичних та фізичних осіб і їхню вартість акціонери мають сплатити протягом встановленого установчими зборами терміну, який не може бути більшим, ніж один рік від дня реєстрації акціонерного товариства, інакше за протермінування оплати з них буде утримана пеня у розмірі 10% річних від суми боргу. Її відображають у кореспонденції рахунків:

– дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”, кредит 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” – нарахування;

¹ Таку інформацію публікують тільки ВАТ. ¹ Номінальна вартість акцій не може бути меншою ніж 1 копійка, і має бути кратною їй. Як правило, номінальна вартість однієї акції дорівнює 25 коп.

² Підписка проводиться на ВАТ, розподіл – на ЗАТ.

– дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті”, кредит 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – сплата.

Акції можуть як продаватися акціонерами, так і викуповуватися у них з метою подальшого перепродажу чи анулювання. При цьому їх продаж (викуп) проводять за ринковим курсом, що може бути вищим чи нижчим від номінальної вартості. Різницю між номінальною вартістю акцій і ціною їх продажу відображають за кредитом субрахунка 421 “Емісійний дохід” при перевищенні над номіналом, або за його дебетом при нижчій вартості від номіналу.

Типові операції з емісії акцій

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Визначено статутний фонд акціонерного товариства і поділено його на акції за номіналом ¹ та проведено підписку на них серед засновників з видачею тимчасових свідоцтв	46	40 (субрахунок “Акції не розповсюджені”)
Внесено засновниками 10% вартості акцій за номіналом	301,311	46
Додатково оплачено 20% вартості акцій за номіналом	301,311	46
Проведено емісію акцій на суму внесених засновниками коштів і здійснено обмін тимчасовий свідоцтв на акції – не пізніше 6 місяців після їхнього випуску	40 (субрахунок “Акції не розповсюджені”)	40 (субрахунок “Акції розповсюджені”)
Списано бланки виданих акцій	–	08

Розповсюдження решти емітованих акцій здійснюється шляхом відкритої підписки. При цьому не пізніше 60 календарних днів з дати державної реєстрації статуту або змін до статуту товариства, пов’язаних зі зміною розміру статутного фонду, акціонерне товариство має подати Державній комісії з цінних паперів і фондового ринку документи¹ для реєстрації випуску акцій.

Емісія акцій є значним джерелом надходження коштів, необхідних для здійснення інвестицій у розвиток підприємств. Це тим більше важливо

¹ Ці документи передбачені Положенням “Про порядок реєстрації, випуску акцій і облігацій підприємств та інформації про їх емісію”, затвердженого рішенням ДКЦПФР від 09. 02. 01 р. № 18.

наголосити бо такі кошти не є об'єктами оподаткування, оскільки не зараховуються до валових доходів і за ними не виникають податкові зобов'язання в емітента. Одночасно слід зазначити, що у випадках викупу акцій виплачені їхнім власниками суми не включаються до валових витрат підприємств.

У той же час нараховані (сплачені) дивіденди за емітованими акціями включаються до валових витрат підприємства-емітента.

Викуп акцій у результаті відкритої підписки може здійснюватись за номінальною вартістю або за цінами, вищими чи нижчими від викупної вартості. У будь-якому випадку номінальна вартість акцій списується з кредиту рахунка 46 "Неоплачений капітал", оскільки за такою оцінкою вони обліковуються на дебеті цього рахунка до розповсюдження серед акціонерів. Суму ж перевищення вартості викуплених акцій над номіналом зараховують до емісійного доходу за кредитом однойменного субрахунка 421.

При реалізації акцій за цінами, нижчими від номінальної викупної вартості, різниця списується за дебетом субрахунка 421 "Емісійний дохід". Коли ж кредитове сальдо за цим субрахунком недостатнє для покриття такої різниці, перевищення списують на субрахунок 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

Кореспонденція рахунків за відкритою підпискою на акції

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Проведено підписку на акції, вартість яких оплачено акціонерами:		
– готівкою	301, 302	46
– у безготівковому порядку	311, 312	46
– товарно-матеріальними цінностями (основними засобами, виробничими запасами, готовою продукцією тощо – за справедливою вартістю)	10, 11, 12, 20, 21, 22, 26, 28	46
Відображено суму перевищення:		
– викупної вартості над номінальною вартістю акцій	46	421
– номінальної вартості акцій над викупною	421, 443	40
Видано акції акціонерам на оплачену ними суму	40	40
Списано бланки виданих акцій	–	08

Емісійний дохід від продажу акцій при їх первинній емісії не включають до валових доходів емітента, а в акціонера така сума (перевищення вартості придбання над номінальною вартістю акцій) не зараховується до валових витрат.

Часто на підприємствах після продажу акцій проводиться їх викуп в окремих акціонерів з подальшим перепродажем іншим. У цих випадках викуплені акції обліковуються на дебеті субрахунка 451 “Вилучені акції” за ціною придбання в акціонерів, а потім при перепродажу списуються за його кредитом.

Кореспонденція рахунків із викупу та перепродажу акцій власної емісії

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Викуплено акції в акціонерів за ринковою ціною на біржі	451	301,311
Відображено номінальну вартість викуплених акцій	40	40
Перепродано викуплені акції:		
– на суму виручки від продажу акцій	301,311	741
– на вартість викупу акцій	952	451
– на номінальну вартість акцій	40	40

Проте інколи викуп акцій в акціонерів здійснюють з метою анулювання або зменшення номінальної вартості акцій. Можливе також збільшення номінальної вартості в результаті індексації основних засобів або випуску додаткових акцій на суму зарахованого до статутного капіталу прибутку. Такі операції відображають як зменшення чи збільшення власного капіталу акціонерного товариства.

Кореспонденція рахунків за операціями зі зміни номінальної вартості акцій

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Зменшено номінальну вартість акцій	40	672
Виплачено акціонерам суму, на яку зменшено номінальну вартість акцій	672	301,311
Анульовано раніше викуплені акції:		
– на суму номінальної вартості	40	451
– на суму перевищення ціни викупу над номінальною	421	451

¹ Таке перевищення зараховується до валових доходів підприємства.

вартістю акцій – на суму перевищення ¹ номінальної вартості над ціною викупу акцій	40	421
Індексація основних засобів	10	423
Одночасно збільшується номінальна вартість акцій на суму індексації	423	40
Зарахування прибутку на збільшення статутного капіталу з одночасним підвищенням номінальної вартості акцій	443	40

Розділ 3. Особливості реформування сільськогосподарських підприємств і відображення його в обліку

3.1. Визначення вартості майна сільськогосподарських підприємств при їхньому реформуванні

При реформуванні сільськогосподарських товариств є певні особливості облікового забезпечення цього процесу, зумовлені тим, що члени цього підприємства, включаючи пенсіонерів, мають право на земельну частку і майновий пай. Для визначення цих осіб складають списки, їх підписують голова місцевої ради народних депутатів та керівник підприємства і скріплюють печатками. Далі проводять інвентаризацію землі, поновлюють планово-картографічні матеріали, складають експлікацію земель, що перебувають у колективній власності, визначають землі, використовувані не за цільовим призначенням, загальну вартість землі, розмір і вартість земельної частки кожного члена підприємства.

Паювання майна здійснюють з урахуванням вартості основних і оборотних засобів, цінних паперів, коштів підприємства. Тому тут, як і на підприємствах інших галузей народного господарства, проводять інвентаризацію, уточнюють залишкову вартість основних засобів, дооцінюють товарно-матеріальні цінності, складають акт оцінки майна. Статутний фонд (капітал) приводять у відповідність до розмірів визначеного в цьому акті пайового фонду, відображаючи це у системі кореспонденції рахунків, керуючись при цьому тим самим порядком відображення в обліку операцій, пов'язаних із приватизацією майна, що й на державних підприємствах.

Якщо ж окремі члени підприємства припиняють у ньому своє членство, вони можуть отримати належний їм майновий пай у грошовій чи натуральній формі або цінними паперами. На підставі заяви про вихід складають акт приймання-передачі майна у двох примірниках, один із яких видається на руки власнику визначеного майна. При виділенні майна основними засобами вони можуть надаватися кільком власникам за їхньою згодою відповідним комплексом, вартість котрого складає суму їхніх майнових паїв.

Вихідними даними для уточнення вартості активів є матеріали бухгалтерського обліку, документи, які підтверджують ціни, що склалися у розрахунках з постачальниками, інші документи. Для оцінки будівель, споруд та інших приміщень можна використовувати також проектно-кошторисну документацію, дані бюро технічної інвентаризації, результати натурних обмірів тощо.

У процесі визначення вартості активів (включаючи майно членів підприємства, що, за даними бухгалтерського обліку, повністю зношене) обов'язково проводиться його дооцінка з урахуванням технічного стану і рівня цін, що склалися на ринку на дату врегулювання майнових відносин.

Необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, незавершене будівництво, довготермінові інвестиції, довготермінова дебіторська заборгованість тощо), реалізовані за період між датою реорганізації та датою уточнення складу і вартості пайового фонду, включаються до загального переліку майна підприємства за вартістю реалізації.

У випадку, коли на дату реорганізації балансова вартість молодняку тварин перевищує середню ціну реалізації відповідної продукції, комісія проводить переоцінку вартості тварин. Для цього вартість одиниці живої маси тварин береться на рівні ринкової ціни, що склалася на дату реорганізації в розрахунках із заготівельними підприємствами та організаціями.

Комісія за необхідності коригує дебіторську заборгованість на суму безнадійної заборгованості на дату реорганізації підприємства.

Вартість оборотних активів (запаси, векселі отримані, дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, дебіторська заборгованість за розрахунками та інша поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти, інші оборотні активи) враховується за балансовою вартістю на дату реорганізації, а за необхідності уточнюється із залученням незалежного експерта. Результати підлягають затвердженню рішенням загальних зборів колишніх членів реорганізованого підприємства, які є співвласниками його майна.

Уточнена вартість активів є підставою для розрахунку уточненого пайового фонду майна членів підприємства. Зміна вартості активів відображається в бухгалтерському обліку разом із результатами інвентаризації.

У процесі реорганізації підприємства проводиться капіталізація майбутніх платежів, що здійснити підприємство має у зв'язку із заподіянням каліцтва або іншим ушкодженням здоров'я працівника чи зі смертю громадянина, за зобов'язаннями підприємства, пенсіями тощо. Сума капіталізації визначається шляхом множення величини належних щомісячних платежів на кількість місяців, протягом яких у підприємства виникають зобов'язання за зазначеними платежами. Акт розрахунку капіталізації платежів складає комісія.

Розрахунок уточненого пайового фонду майна членів підприємства здійснюють за такою формулою:

$$\mathbf{ПФ = Оз + НА + ВК + ДФВ + Зз + ФА - Кр - Кз - СС - Нп - ВпФ + / - Мр,}$$

де **ПФ** – уточнений пайовий фонд майна членів підприємства; **Оз** – уточнена залишкова вартість основних засобів; **НА** – уточнена залишкова вартість нематеріальних активів; **ВК** – уточнена вартість незавершених капітальних вкладень і невстановленого устаткування; **ДФВ** – уточнена вартість довготермінових фінансових вкладень; **Зз** – уточнена вартість витрат і запасів, які належать до валюти балансу; **ФА** – уточнена вартість фінансових активів; **Кр** – зобов'язання підприємства з урахуванням списання його заборгованості перед бюджетом і позабюджетними фондами; **Кз** – капіталізовані зобов'язання; **СС** –

залишкова вартість об'єктів соціальної інфраструктури; **Нп** – залишкова вартість об'єктів, що не підлягають паюванню; **ВпФ** – вартість майна, виділеного в рахунок майнових паїв після реорганізації підприємства; **Мр** – збільшення (зменшення) уточненого пайового фонду на суму неврегульованих інвентаризаційних різниць.

Результати розрахунків відображаються в акті розрахунку уточненого складу і вартості пайового фонду майна членів підприємства.

У процесі розрахунку пайового фонду на підставі переліку уточненого складу і вартості майна підприємства складаються (уточнюються) переліки таких активів за їх призначенням:

- майна, що передбачається для задоволення боргів;
- майна соціальної інфраструктури;
- майна, що підлягає паюванню;
- майна уточненого пайового фонду.

Переліки активів за їх призначенням додаються до акта розрахунку уточненого пайового фонду майна членів підприємства.

У переліку основних засобів виробництва зазначаються назва об'єкта, інвентарний номер, місце розташування, первинна і залишкова вартість та сума зносу.

Уточнений перелік активів щодо задоволення боргів підприємства складається комісією разом з правонаступником на основі переліку, підготовленого на дату реорганізації підприємства, з урахуванням уточнення вартості активів і зобов'язань та виключенням з цього переліку майна, що призначалося, але не було використане для погашення заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів у зв'язку зі списанням цієї заборгованості відповідно до законодавства.

Перелік майна для погашення кредиторської заборгованості підприємства перед органом приватизації визначається за погодженням з органом приватизації. Якщо на дату реорганізації підприємства відсутній перелік активів

для забезпечення боргів, його складають з урахуванням уточненого складу і вартості активів і зобов'язань підприємства. Для задоволення кредиторської заборгованості, що залишилася, виділяється дебіторська заборгованість та інше майно.

До уточненого переліку майна соціальної інфраструктури належать:

- об'єкти житлового фонду;
- табори для відпочинку і оздоровлення дітей, об'єкти культури і спорту, приміщення будинків-інтернатів для людей похилого віку та інвалідів, об'єкти побуту, охорони здоров'я тощо;
- дитячі дошкільні заклади, заклади середньої та середньої професійно-технічної освіти, дитячі музичні та художні школи, школи мистецтв;
- мережі електро-, тепло-, газо- і водопостачання, водовідведення, а також інженерні будівлі та споруди, призначені для обслуговування житлового фонду і об'єктів соціальної інфраструктури.

З переліку майна соціальної інфраструктури, складеного на дату реорганізації підприємства, виключаються об'єкти, передані до комунальної власності в період між датою реорганізації та датою уточнення складу і вартості пайового фонду.

Перелік майна, що не підлягає паюванню, зокрема майна, котре неможливо визначити в натуральному вигляді в рахунок майнового паю (дороги загального користування, капітальні вкладення на поліпшення земель – меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи, гідротехнічні споруди, ставки, багаторічні насадження, лісосмуги), а також об'єктів, що перебувають у загальному користуванні, потрібно систематично уточнювати.

Інвентаризаційні різниці (рух майна пайового фонду шляхом його відчуження, примусового вилучення, знищення, загибелі внаслідок непереборної сили, несанкціонованого демонтажу чи розкрадання в період між датою реорганізації та датою уточнення складу і вартості пайового фонду) за пропозицією комісії підлягають урегулюванню рішенням зборів співвласників.

Якщо між правонаступниками і співвласниками не досягнуто згоди щодо врегулювання інвентаризаційних різниць, питання вирішується у судовому порядку.

Зміна вартості активів у бухгалтерському обліку відображається разом із результатами інвентаризації. Для цього в бухгалтерському обліку підприємства відображають такі операції:

а) покриття збитків. Покриття збитків минулого року здійснюють за рахунок прибутків. Покриття збитків минулого року за рахунок прибутку цього року відображається записом у дебет рахунка 441 “Прибуток нерозподілений” і кредит рахунка 442 “Непокриті збитки”. Прибутки звітного року збільшуються на суму невикористаного резерву сумнівних боргів і коштів резервного капіталу. Якщо вищезазначених джерел недостатньо, покриття збитків здійснюється за рахунок пайового капіталу. Ця операція відображається за дебетом рахунка 41 “Пайовий капітал” і кредитом рахунка 442 “Непокриті збитки”;

б) створення відповідних джерел на вартість майна соціальної сфери та майна, що не підлягає розподілу. Пайовий капітал зменшується на суму вартості житлового фонду підприємств, об’єктів соціальної сфери та майна, що не підлягає розподілу. Ця операція відображається записом за дебетом рахунка 41 “Пайовий капітал” і кредитом рахунка 42 “Додатковий капітал”, субрахунок 426 “Фонд майна соціальної сфери та загального користування”;

в) формування пайового капіталу за рахунок інших складових власного капіталу. Сальдо на рахунку 41 “Пайовий капітал” має відповідати визначеному розміру пайового фонду.

3.2. Визначення майнових паїв

Розмір уточненого складу і вартості пайового фонду майна членів колишнього сільськогосподарського підприємства використовується для визначення майнових паїв.

Для визначення розмірів майнових паїв членів підприємства необхідно:

- а) затвердити Положення про порядок паювання майна;
- б) скласти список осіб, які мають право на майновий пай;
- в) визначити індивідуальні майнові паї.

У проекті положення про порядок паювання майна, котрий розробляє комісія з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі реформування аграрного сектору економіки, визначено:

- право власності членів підприємства на пайовий фонд майна;
- критерії складання списку осіб, які мають право на майновий пай;
- дату, на яку проводиться розрахунок майнових паїв;
- методику розрахунку індивідуальних майнових паїв;
- порядок виділення майна в натурі співвласникам за їх бажанням у період паювання майна.

Положення затверджують на загальних зборах членів підприємства, які є співвласниками його майна.

До списку осіб, які мають право на майновий пай, включаються всі члени підприємства, а також особи, за якими відповідно до законодавства зберігається право на майновий пай, зокрема: пенсіонери; особи, призвані для проходження термінової військової або альтернативної служби; особи, призвані на військові збори; особи, які проходять підготовку з відривом від виробництва у навчальних закладах Товариства сприяння обороні України та в інших подібних навчальних закладах; особи, скеровані підприємством для навчання у професійно-технічні та вищі навчальні заклади всіх рівнів акредитації; особи, які підвищують рівень кваліфікації з відривом від виробництва; особи, обрані на виборчі посади органів місцевого самоврядування та органи державної влади, а також профспілкових організацій; жінки, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами; особи, які перебувають у відпустці по догляду за дитиною; особи, які втратили працездатність внаслідок каліцтва або іншого ушкодження здоров'я, що не було пов'язано з виконанням трудових обов'язків на цьому підприємстві; особи, які припинили трудові відносини з

підприємством, але не отримали при цьому належного їм майнового паю натурою, грошима або цінними паперами; спадкоємці померлих осіб, які мали право на майновий пай. Список осіб, які мають право на майновий пай, складає комісія і затверджують збори співвласників.

За рішенням зборів співвласників, до списку осіб, які мають право на майновий пай, можуть бути внесені й інші категорії осіб, наприклад такі, що відпрацювали в господарстві тривалий період і вибули з поважних причин, а також особи, які мають право на пайовий фонд майна, але з різних причин не були включені до списку. Внесення осіб до зазначеного списку здійснюється на підставі заяви. Дату для складання списку осіб, які мають право на майновий пай, визначають на зборах співвласників.

У списку осіб, які мають право на майновий пай, зазначаються такі дані: прізвище, ім'я, по батькові; серія і номер паспорта, ким і коли виданий; місце проживання; категорія (член підприємства, пенсіонер, працівник соціальної сфери тощо).

Факт оформлення свідоцтва скріплюється гербовою печаткою та стверджується підписом голови місцевої ради народних депутатів. Оформлені свідоцтва реєструються в книзі обліку свідоцтв про право власності на майновий пай члена колективного сільськогосподарського підприємства. Видача свідоцтва громадянину проводиться безоплатно. Відмову у видачі свідоцтва можна оскаржити в судовому порядку. У випадку втрати чи пошкодження свідоцтва громадянину видається дублікат, про що робиться відповідний запис на бланку свідоцтва. Бланки свідоцтв належать до документів суворого обліку, які виготовляються, зберігаються та анулюються у встановленому законодавством порядку.

Обчислення розмірів індивідуальних майнових паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств здійснюється за методикою, що включає:

- порядок обчислення трудового внеску;
- порядок розрахунку розміру індивідуального майнового паю.

Обчислення трудового внеску здійснюється таким чином:

- а) визначається календарний період для розрахунків трудових внесків;
- б) узагальнюються відомості про розмір оплати праці всіх працівників підприємства за календарний період;
- в) визначається величина скоригованої заробітної плати всіх працівників за весь період, прийнятий для розрахунку;
- г) визначається норматив нарахування майнового паю на одиницю скоригованої заробітної плати;
- д) обчислюються індивідуальні трудові внески.

Норматив нарахування пайового фонду на одиницю скоригованої суми оплати праці (H_3) визначається за такою формулою:

$$H_3 = Pfz : Z_{\text{скор}},$$

де **Pfz** – пайовий фонд господарства; **Z_{скор}** – загальна сума скоригованої оплати праці по господарству за весь період, прийнятий для обчислення індивідуальних майнових паїв.

Обчислюється розмір індивідуального майнового паю та частка кожного працівника в загальній сумі пайового фонду за формулою:

$$Pi = H_3i \times Z_{\text{скгорі}},$$

де **H_{3i}** – норматив нарахування пайового фонду на одиницю скоригованої суми оплати праці конкретного працівника; **Z_{скгорі}** – загальна сума скоригованої оплати праці цього працівника.

Оскільки впродовж 1946 – 1965 р. оплата праці здійснювалась натурою, її розмір залежав від кількості фактично відпрацьованих трудових днів. Різний рівень кваліфікації або продуктивності праці відображався відповідною кількістю трудових днів. Для розрахунку індивідуальних майнових паїв трудові дні необхідно перевести в грошовий еквівалент. Розрахунки з переведення трудових днів у грошовий еквівалент здійснюються у два етапи. На першому – розраховується щорічна середня кількість трудових днів одного працівника підприємства шляхом ділення загальної кількості трудових днів, нарахованих у господарстві за рік, на

середньорічну кількість працівників. Другий етап розрахунку проводиться після визначення середнього заробітку працівників за 1966 – 1990 р. Розрахунки з переведення трудоднів у грошовий еквівалент наведено нижче.

Розрахунок грошової вартості трудоднів

Рік	Загальна кількість трудоднів, нарахованих у господарстві	Середньорічна кількість працівників, чол.	Середня кількість трудоднів, зароблених одним працівником за рік	Умовна оплата за 1 трудодень, умовних крб.
1	2	3	4	5
1946	180570	720	250,8	4,38
1947	195480	735	266,0	4,13
1948	210390	762	276,1	3,98
1949	217980	785	277,7	3,96
1950	224760	798	281,7	3,90
1962	450800	853	528,5	2,08
1963	478420	872	548,6	2,00
1964	440560	838	525,7	2,09
1965	466790	858	544,0	2,02

Наприклад, господарство “Світанок” вибрало календарний період обчислення майнових часток із 1946 р. У першій колонці таблиці зазначаються роки, за які обчислюються трудодні в господарстві загалом. У другу вносяться дані про загальну кількість вироблених у господарстві трудоднів. У третій зазначається середньорічна чисельність працівників у господарстві за відповідний рік. Дані, що записуються в четвертій колонці, обчислюються шляхом ділення загальної кількості трудоднів у господарстві на середню кількість працівників за відповідний рік. У результаті отримуються дані про те, скільки трудоднів у середньому за рік відпрацьовано одним колгоспником, що надалі буде підставою для переведення трудоднів у грошовий еквівалент. Розрахунки в п’ятій колонці роблять після заповнення іншої таблиці за період з 1966 по 1990 р., коли оплата праці здійснювалась грошима. Цей період є доволі тривалим з нестабільними економічними умовами господарювання. Зокрема, на господарства впливали й економічні чинники – інфляційні процеси в країні. Тому всі дані з оплати праці, що використовуються для підрахунку

індивідуальних майнових, потрібно скоригувати за коефіцієнтами коригування відповідно до схеми, поданої нижче.

Розрахунок коефіцієнтів коригування оплати праці

Рік	Фактичний фонд оплати праці, крб.	Середньорічна кількість працюючих, чол.	Середньорічна оплата праці одного працюючого, крб. (2/3)	Коефіцієнт коригування оплати праці
1	2	3	4	5
1966	940000	914	1028,4	1,068
1967	972500	931	1044,6	1,052
1968	832200	953	873,2	1,258
1969	810400	968	837,2	1,312
1970	850100	970	876,4	1,254
...
1981	1390700	1200	1158,9	0,948
1982	1450300	1240	1169,6	0,939
1983	1402500	1257	1115,8	0,985
1984	1390600	1219	1140,8	0,963
1985	1320800	1158	1140,6	0,963
1986	1410100	1235	1141,8	0,962
1987	1490800	1260	1183,2	0,929
1988	1520000	1280	1187,5	0,925
1989	1580000	1317	1199,7	0,961
1990	1592000	1353	1176,6	0,934
У середньому за 1966 – 1990 рр.	1263533	1150	1098,7	1,000
1991	2140500	1390	1539,9	0,713
1992	3346521	1420	2286,3	0,481
1993	536200000	1410	415744	0,00264
...
1998	790000	850	929,4	1,182
1999	620000	720	861,1	1,276

Середньорічна оплата праці одного працівника за відповідний рік розраховується шляхом ділення річного фонду оплати праці на середньорічну кількість працюючих за відповідний рік. Для визначення розміру трудового внеску кожного члена господарства необхідно щорічну суму оплати праці кожного працівника скоригувати на відповідний річний коефіцієнт. Він розраховується діленням середньорічної оплати праці одного працівника за

відповідний рік на середню оплату праці одного працівника за період з 1966 по 1990 р.

Середньорічну оплату праці одного працівника за період з 1966 по 1990 р. розраховують за такою формулою:

$$O_c = \Phi_c / P_c,$$

де Φ_c – середній фонд оплати праці за період з 1966 по 1990 р.;

P_c – середньорічна кількість працюючих за 1966 – 1990 рр.

(1263533 : 1150 = 1098,7 крб.).

Середній фонд оплати праці розраховують як суму всіх фондів оплати праці за весь період, поділену на кількість років, тобто:

$$\Phi_c = S \times \Phi_i / n,$$

$$I = (1; n),$$

де S – сума; Φ_i – фонд оплати праці за відповідний рік; n – кількість років.

Так само розраховується і середньорічна кількість працюючих за цей період (P_c):

$$P_c = S \times P_i / n,$$

$$I = (1; n),$$

де S – сума; P_i – середньорічна кількість працюючих за відповідний рік; n – кількість років.

Коефіцієнти коригування розраховують як співвідношення середньорічної оплати праці одного працюючого за відповідний рік до середньорічної оплати праці одного працюючого за 1966 – 1990 рр. за формулою:

$$K_i = O_c / O_i, \quad i = (1; n),$$

де K_i – коефіцієнт коригування за відповідний рік; O_i – середньорічна оплата праці одного працюючого за відповідний рік; O_c – середньорічна оплата праці одного працюючого за 1966 – 1990 рр.

Приклад розрахунку коефіцієнтів коригування оплати праці наведено вище. Так, у 1966 р. цей коефіцієнт становив 1,068 (1098,7 : 1028,4) (див. розрахунок коефіцієнтів оплати праці).

Розрахувавши середню оплату праці за 1966 – 1990 р., переводять вартість трудоднів за 1946 – 1965 рр. у грошовий еквівалент. Для цього робиться припущення, що протягом 1946 – 1965 рр. економічні умови були стабільні, як й оплата праці працівників після 1966 р., що дає змогу використати середню оплату праці за 1966 – 1990 рр. для визначення умовної вартості одного трудодня. Її розраховують за кожний рік (з 1946 по 1965 р.) шляхом ділення середньої кількості трудоднів, зароблених одним працівником, на середню оплату праці одного працівника за період з 1966 по 1990 р. Після визначення умовної вартості одного трудодня за кожен рік періоду трудодні переводять у грошовий еквівалент за формулою:

$$O_{yi} = O_c / T_i,$$

де O_{yi} – умовна вартість одного трудодня за відповідний рік; T_i – середня кількість трудоднів, зароблених одним колгоспником за рік.

За цією формулою розраховують усі коефіцієнти переведення трудоднів у грошовий еквівалент (див. розрахунок коефіцієнтів коригування оплати праці, п'ята колонка). Наприклад, умовна вартість одного трудодня за 1946 р. дорівнює 4,38 умовних карбованців (1098,7 : 250,8).

Третій період починається з 1991 р. до того моменту, коли в господарстві прийнято рішення про паювання майна. Він характеризується гіперінфляцією і швидкою зміною економічних умов.

Щоб звести заробітки працівників до єдиної бази зіставлення, за базу для розрахунку використовується середня річна оплата праці одного працівника за 1966 – 1990 рр. Схема розрахунку коефіцієнтів коригування за цей період аналогічна тій, що використовується для попереднього періоду.

Наприклад, коефіцієнт коригування за 1991 р. становить 0,713 (1098,7 : 1539,9), за 1992 р. – 0,481 (1098,7 : 2286,3) і т. д.

Наступним кроком має бути визначення індивідуальних трудових внесків працівників, які мають право на отримання майнового паю (див. розрахунок індивідуальних трудових внесків за 1946 – 1965 рр.).

Розрахунок індивідуальних трудових внесків за 1946 – 1965 рр.

П.І.Б. Річні коефіцієнти коригування		1946	1947	1948	1949	...	1964	1965	Всього
		4,38	4,13	3,98	3,96		2,09	2,02	
Головня О. Н.	трудодні	200	210	149	183	...	210	203	
	умовна оплата	876	867,3	539	724,7	...	438,9	410,1	9450
Іванов І. А.	трудодні	180	210	220	230	...	200	204	
	умовна оплата	788,4	867,3	875,6	910,8	...	418	412,1	10290

Так, в кожній колонці під роком подано відповідний коефіцієнт коригування. Умовну оплату праці кожного працівника за рік у грошовому еквіваленті розраховано як добуток кількості трудоднів і відповідного коефіцієнта коригування. Наприклад, умовна оплата І. А. Іванова за 1947 р. дорівнює 867,3 (4,13 x 210). В останній колонці підраховано підсумкову умовну оплату праці кожного члена КСП за цей період. Аналогічно розраховується трудовий внесок за період з 1966 по 1999 р.

Розрахунок скоригованої оплати праці за 1966 – 1999рр.

П.І.Б. Коефіцієнти коригування		1966	1967	1968	...	1992	1993	...	1998	1999	Всього
		1,068	1,052	1,258	...	0,4814	0,0026	...	1,182	1,276	
Бойко Т. В.	Оплата праці, крб.	1200	1210	940	...	2120	280000	...	650	600	
	Скоригована оплата	1281,6	12729	11825	...	1019,7	739,2	...	768,3	765,6	14300
Іванов І. А.	Оплата праці, крб.	820	840								
	Скоригована оплата	875,8	883,7								1759,5

Для визначення розміру індивідуальних майнових паїв розраховують норматив нарахування паю. Для цього підраховується загальна скоригована оплата праці кожного працівника і загальна сума по господарству. Якщо дані про фактичний заробіток були у карбованцях, то при коригуванні оплати праці на відповідні економічні умови або переведенні трудоднів у грошовий еквівалент отримане значення оплати праці буде в умовних вартісних одиницях (умовних гривнях).

Норматив нарахування паю – це вартість майна господарства (в грошовому вираженні), що припадає на 1 умовну гривню скоригованої оплати праці (Н). Формула розрахунку така:

$$H = Pf / Zskor,$$

де **Пф** – пайовий фонд господарства; **Зскор** – загальна сума скоригованої оплати праці по господарству за весь період обчислення індивідуальних майнових паїв.

Розрахунок індивідуальних майнових паїв

П. І. Б.	Оплата праці за		Загальна скоригована оплата праці, умовних грн.	Норматив нарахування паю, грн. (Н)	Розмір індивідуального майнового паю, грн. (гр. 4 x гр. 5)	% у майновому фонді
	1946 – 1965 рр.	1966 – 1999 рр.				
1	2	3	4	5	6	7
Бойко Т. В.	–	14300	14300	0,965	13800	0,21
Головня О. Н.	4450		9450	0,965	9119	0,14
Іванов І. А.	10290	17595	12049,5	0,965	11627,3	0,18
Всього	1210452	5470354	6680806	x	6450200	100

Після закінчення підрахунків списки колишніх членів КСП із визначеними майновими паями оприлюднюються і після врегулювання всіх спірних питань результати паювання затверджують на зборах співвласників.

Якщо положенням про порядок паювання майна, затвердженими зборами співвласників як критерій визначення трудового внеску, передбачено використовувати загальну суму оплати праці за всі роки роботи на підприємстві та загальний стаж роботи, то визначення розмірів індивідуальних майнових паїв здійснюється в такій послідовності:

а) збори співвласників затверджують розміри часток уточненого пайового фонду у відсотках, які розподіляються між співвласниками за кожним із критеріїв;

б) обчислюється вартість частини майна пайового фонду, що підлягає розподілу між співвласниками за кожним із критеріїв;

в) на підставі архівних даних визначається трудовий стаж (кількість повних років, місяців) роботи кожного зі співвласників і загальна кількість відпрацьованих років (місяців) усіма співвласниками;

г) визначається норматив нарахування пайового фонду на одиницю скоригованої суми оплати праці та на один рік (місяць) трудового стажу;

д) розраховується розмір майнового паю кожного співвласника як сума частин пайового фонду, нарахована за нормативами на одиницю оплати праці та на один рік трудового стажу.

На визначені таким чином майнові паї видаються свідоцтва про право власності.

СВІДОЦТВО

**про право власності на майновий пай члена колективного сільськогосподарського підприємства
(майновий сертифікат)**

Серія _____ № _____

Видано _____
(назва сільської, селищної, міської ради)

_____ (прізвище, ім'я, по батькові громадянина)
паспорт _____ серії _____ № _____ виданий _____
(назва органу, дата)

який має право на пайовий фонд майна колективного сільського господарства _____

_____ (назва підприємства, в т. ч. реорганізованого місцезнаходження)

відповідно до списку осіб, які мають право на майновий пай, затвердженого зборами співвласників

“_____” _____ 200__ р.

Загальна вартість майна пайового фонду підприємства на

“_____” _____ 200__ р. становить _____ гривень, частка _____

_____ (прізвище, ім'я, по батькові власника паю)
визначена в розмірі _____ гривень, або _____ відсотків

Голова _____
(назва сільської, селищної, міської ради)

_____ (прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

“_____” _____ 200__ р.

(дата видачі свідоцтва)

3.3. Виділення майнових паїв

При виділенні майнових паїв членам КСП, які не стали засновниками нового підприємства, в обліку відображаються операції з:

а) формування джерела виділення активів, що відображається записом за дебетом рахунка 41 “Пайовий капітал” і кредитом рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” на підставі заяв громадян про вихід зі складу підприємства в сумі їх майнових паїв;

б) виділення в рахунок паю основних засобів: на суму залишкової вартості основних засобів – дебет рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” і кредит рахунка 10 “Основні засоби”; одночасно на суму зносу цих об’єктів – дебет рахунка 13 “Знос необоротних активів” і кредит рахунка 10 “Основні засоби”;

в) виділення в рахунок паю незавершеного будівництва та устаткування: – на відновну вартість незавершеного будівництва та устаткування – дебет рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” і кредит рахунків 15 “Капітальні вкладення” та 205 “Будівельні матеріали”;

г) виділення в рахунок паю оборотних засобів: – на суму вартості товарно-матеріальних цінностей, тварин на вирощуванні та відгодівлі, готової продукції, товарів та незавершеного виробництва – дебет рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” і кредит відповідних рахунків;

д) виділення в рахунок паю фінансових активів: – при видачі грошей – дебет рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” і кредит рахунка 30 “Каса”; на номінальну вартість цінних паперів – дебет рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” і кредит рахунка 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” або 35 “Поточні фінансові інвестиції”.

Передача активів у рахунок паю оформляється актом приймання-передачі. Майновий пай члена підприємства документально підтверджується свідоцтвом про право власності на майновий пай підприємства .

СВІДОЦТВО

**про право власності на майновий пай члена колективного сільськогосподарського підприємства
(майновий сертифікат)**

Серія _____ № _____

Видано _____
(назва сільської, селищної, міської ради)

_____ (прізвище, ім'я, по батькові громадянина)
паспорт _____ серія _____ № _____, виданий _____,
(назва органу, дата)

який має право на пайовий фонд майна колективного сільськогосподарського підприємства
_____ (назва підприємства, в т. ч. реорганізованого, місцезнаходження)

відповідно до списку осіб, які мають право на майновий пай, затвердженого зборами співвласників.

“ _____ ” _____ 200_ р.

Загальна вартість майна пайового фонду підприємства на “ _____ ” _____ р. становить _____ гривень, частка

(прізвище, ім'я, по батькові власника паю)
визначена в розмірі _____ гривень, або _____ відсотків.

Голова _____ (прізвище та ініціали) _____ (підпис)

(назва сільської, селищної, міської ради)

“ _____ ” _____ 200_ р.

(дата видачі свідоцтва)

М. П.

Бланки свідоцтв належать до документів суворого обліку, що виготовляються, зберігаються та анулюються у встановленому законодавством порядку.

Свідоцтво видає сільська, селищна або міська рада згідно зі списком осіб, які мають право на майновий пай підприємства.

До зазначеного списку додаються такі документи:

- а) акт розрахунку уточненого пайового фонду;
- б) уточнена структура пайового фонду;
- в) уточнений перелік майна пайового фонду.

Усі подані документи формуються в окрему справу за кожним підприємством.

Відображення операцій з видачі майнових паїв

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено заборгованість перед учасником за вартістю майнового паю	41	67	12500
Видано майновий пай готівкою	67	30	12500
Видано майновий пай у безготівковому порядку	67	31	12500

Видано майновий пай основними засобами, продукцією, товарами, роботами та послугами, запасами	67	70, 74	12500
---	----	--------	-------

Свідоцтво скріплюється гербовою печаткою та підписом голови відповідної ради і реєструється в книзі їхнього обліку. Видача свідоцтва громадянину проводиться безкоштовно. Відмову у видачі свідоцтва можна оскаржити в судовому порядку. У випадку втрати чи пошкодження свідоцтва громадянину видається дублікат, про що робиться відповідний запис на бланку свідоцтва.

Майнові паї членів КСП, які не отримали їх в натуральному вигляді при реорганізації колективного сільськогосподарського підприємства, вважаються незатребуваними. Вони передаються у складі кредиторської заборгованості створеним у процесі реорганізації юридичним особам – правонаступникам. Таким чином, до цих підприємств переходять зобов'язання КСП перед власниками незатребуваних паїв і відповідно його майно, що відповідає розміру цих паїв.

Розподіл між підприємствам- правонаступниками реорганізованого колективного сільськогосподарського підприємства його майнових прав і зобов'язань оформляється розподільним актом (балансом) при виділенні чи поділі підприємства або передаточним актом (балансом) при злитті, приєднанні чи перетворенні підприємства. правонаступник реорганізованого КСП отримує за передаточним балансом його зобов'язання та майно під їх забезпечення. Перелік майна, що виділяється під забезпечення зобов'язань КСП, визначається і затверджується вищим органом управління колективного сільськогосподарського підприємства або зборами співвласників.

Підприємство- правонаступник відображає активи, зобов'язання та капітал реформованого підприємства за їх балансовою вартістю з урахуванням зміни облікової політики, які обумовлені зміною статутних вимог при реорганізації КСП в юридичні особи інших організаційно-правових форм.

У випадку, якщо реорганізація КСП відбулася без виділення майнових паїв у натуральному вигляді членам підприємства, які не стали засновниками нової юридичної особи, та якщо в обліку не були відображені вищевказані операції, до початку обліку поточної фінансово-господарської діяльності підприємству необхідно привести баланс у відповідність до статутних вимог. Для цього в обліку відображаються такі операції:

а) покриття збитків КСП за рахунок фондів, отриманих за передаточним (розподільним) балансом (крім зареєстрованого статутного капіталу і фонду майна соціальної сфери та загального користування), записують за дебетом рахунків 42 “Додатковий капітал” та 43 “Резервний капітал” і кредитом рахунка 442 “Непокриті збитки”;

б) закриття прибутку КСП, фондів і резервів, не передбачених статутними документами і вимогами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, до складу додаткового капіталу – дебет рахунка 441 “Нерозподілений прибуток”, кредит рахунка 42 “Додатковий капітал”;

в) виділення зі складу власного капіталу підприємства пайового фонду майна громадян – колишніх членів КСП, які зберігають за собою право на майновий пай, що відображається записом за дебетом рахунка 42 “Додатковий капітал” і за кредитом 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” на суму пайового фонду, затвердженого вищим органом управління КСП або зборами співвласників;

г) зведення відповідно до статутних вимог розміру власного капіталу підприємства- правонаступника. В господарських товариствах різниця між зареєстрованою величиною статутного капіталу і його розміром, зазначеним у передатному (розподільному) балансі, спрямовується на збільшення додаткового капіталу за умови, що засновники повністю сформували статутний капітал. Якщо статутний капітал сформовано не в повному обсязі, на збільшення додаткового капіталу спрямовується різниця між сформованою величиною капіталу і залишком на рахунку 40 “Статутний капітал”. Одночасно

неоплачена частина статутного капіталу відображається за дебетом рахунка 46 “Неоплачений капітал” і кредитом рахунка 40 “Статутний капітал”.

У сільськогосподарських кооперативах різниця між сформованим за рахунок внесків членів кооперативу пайовим капіталом та залишком рахунка 41 “Пайовий капітал”, відображеному в передаточному (розподільному) балансі, відноситься на збільшення джерел згідно з пунктами “б” і “в”.

При зведенні відповідно до статутних вимог балансу приватного підприємства та фермерського господарства рахунок 40 “Статутний капітал” закривається з віднесенням залишку на збільшення джерел відповідно до пунктів “б” і “в”.

Підприємство- правонаступник відображає в річному звіті активи, зобов'язання та капітал за період з дня його державної реєстрації по 31 грудня звітного року. КСП має подати звіт відповідним органам за період з початку року до моменту реорганізації.

Правонаступнику передаються матеріали реорганізації КСП, документи, в яких зафіксована фінансово-господарська діяльність підприємства, в т. ч. архівні справи (первинні облікові документи, бухгалтерська звітність тощо) та документація, де відображені операції з реорганізації КСП.

3.4. Облік формування власного капіталу на реформованих сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм

Облік власного капіталу в новостворених агроформуваннях будується відповідно до правових вимог створення підприємств різних організаційно-правових форм та особливостей реорганізації КСП і трансформації відносин власності.

Для акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю законодавством встановлені норми щодо формування та зміни статутного капіталу. Розмір статутного капіталу

фіксується в установчих документах і не може бути меншим за встановлену законодавством величину. Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) статутний капітал, але його зменшення не допускається при наявності заперечень кредиторів підприємства.

При реорганізації КСП у господарське товариство для підтвердження вартості майна, визначеного засновникам товариства в рахунок їх майнових паїв, що передається до статутного капіталу, до органу державної реєстрації подаються виписка з рішення вищого органу управління зі списком визначеного майна та довідки про його вартість.

При створенні господарського товариства з числа колишніх членів КСП, що не є правонаступником КСП, засновники можуть використати один з таких методів оцінки майна при внесенні його до статутного капіталу:

- а) за балансовою (залишковою) вартістю майна на момент його отримання з КСП. До органів державної реєстрації подається довідка про вартість майна, що видана КСП;
- б) за вартістю, визначеною за домовленістю між засновниками (учасниками). До органів державної реєстрації подається виписка з протоколу установчих зборів про затвердження оцінки вкладів;
- в) за вартістю, визначеною експертом-оцінювачем. До органу державної реєстрації подається звіт про експертну оцінку.

Формування статутного капіталу після державної реєстрації товариства на всю суму, зазначену в статуті, відображають записом за дебетом рахунка 46 “Неоплачений капітал” та за кредитом рахунка 40 “Статутний капітал”. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Передача майна оформляється актом приймання-передачі.

Оприбуткування активів, отриманих у рахунок внесків до статутного капіталу товариства та оплати акцій, відображають за дебетом рахунків 10

“Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 15 “Капітальні інвестиції”, рахунків з обліку виробничих запасів, коштів тощо та за кредитом рахунка 46 “Неоплачений капітал”.

У випадку конвертації зобов’язань товариства у власний капітал, що можливо при санації, реорганізації товариства або приєднанні дивідендів до власного капіталу тощо, рахунок 46 “Неоплачений капітал” кореспондує з рахунками 50 “Довгострокові позики”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 66 “Розрахунки з оплати праці”, 67 “Розрахунки з учасниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” та іншими рахунками з обліку зобов’язань.

Облік власного капіталу в сільськогосподарських кооперативах здійснюється згідно зі Законом України “Про сільськогосподарську кооперацію”.

У сільськогосподарському кооперативі створюється неподільний та пайовий капітал. Пайовий капітал формується за рахунок пайових внесків членів кооперативу і складається з обов’язкового та додаткового паю. Розмір обов’язкових пайових внесків встановлюються в рівних частинах і/або пропорційно очікуваній участі члена кооперативу в його господарській діяльності. Понад обов’язковий пай член кооперативу може передати до пайового капіталу додатковий пай.

Порядок формування і розміри неподільного капіталу визначаються статутом. Він формується за рахунок вступних внесків членів кооперативу в розмірах, встановлених статутом, та майна кооперативу (за винятком землі). Пайові внески членів кооперативу до нього не належать.

Формування неподільного фонду відображається за кредитом рахунка 411 “Неподільний капітал” і дебетом рахунків з обліку коштів або інших активів. За кредитом рахунка 412 “Пайовий капітал” відображаються внески до пайового фонду в кореспонденції з дебетом рахунків, на які зараховується майно.

Відповідно на кредиті рахунка 412 “Пайовий капітал” обліковується фактично внесена сума пайового капіталу. В аналітичному обліку інформація узагальнюється за кожним членом кооперативу щодо складових його внеску.

У випадку виходу із кооперативу фізична чи юридична особа має право на отримання майнового паю натурою, грошми або, за бажанням, цінними паперами відповідно до вартості паю на момент виходу. Термін та інші умови отримання паю встановлюються статутом кооперативу. Операція з виділення паю члену кооперативу відображається за дебетом рахунка 412 “Пайовий капітал” та кредитом рахунка 67 “Розрахунки з учасниками”. Виділення конкретних об’єктів відображається за дебетом рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” і кредитом рахунків з обліку необоротних активів, виробничих запасів, грошових коштів тощо.

Прийняті на баланс правонаступником КСП об’єкти соціальної сфери та майно, що не підлягало паюванню, відображаються на відповідних рахунках з обліку активів. Одночасно на їх вартість формується фонд майна соціальної сфери та загального користування, що обліковується в складі додаткового капіталу на рахунку 426 “Фонд майна соціальної сфери та загального користування”.

Нарахування амортизації на необоротні активи, які відносяться до соціальної сфери, і ті, що не підлягають паюванню, відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу необоротних активів записом за дебетом субрахунка 949 “Інші витрати операційної діяльності” і кредитом рахунка 13 “Знос необоротних активів”. Одночасно на суму нарахованої амортизації вищезазначених об’єктів зменшується додатковий капітал. Ця операція відображається за дебетом рахунків 426 “Фонд майна соціальної сфери та загального користування” і кредитом рахунка 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

3.5. Облік операцій із залученням майна колишніх членів КСП реформованими сільськогосподарськими підприємствами

Залучення майна колишніх членів КСП оформляється як його оренда. Об'єктом оренди є конкретно визначені об'єкти основних засобів, тобто майновий пай не може бути об'єктом оренди. Оборотні засоби, незавершене будівництво, основне стадо передаються за договором купівлі-продажу або за договором позики.

Оренда основних засобів, що належать фізичним особам – колишнім членам КСП, визнається операційною.

Прийняті в операційну оренду основні засоби і нематеріальні активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 “Орендовані необоротні активи” за балансовою (залишковою) вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди. Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за кожним об'єктом.

Нарахування орендної плати відображається за кредитом рахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” та списується в дебет рахунків:

а) 23 “Виробництво” на суму орендної плати за виробничі необоротні активи, що прямо включається до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

б) 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” на суму орендної плати, що відноситься до загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат.

Якщо в договорі передбачено, що частина орендної плати акумулюється в орендаря у фонді відтворення орендованих основних засобів, то операції з формування і поповнення цього фонду за рахунок орендної плати відображається за дебетом рахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і кредитом рахунка 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, де відкривається окремий субрахунок “Фонд відтворення орендованих основних засобів”. За кредитом цього субрахунка відображаються

кошти, отримані як джерело фінансування, за дебетом – суми, використані на відтворення орендованих активів, а також повернення невикористаних сум, які виплачуються власникам, якщо відновлювальні роботи не проводились.

Виведення із експлуатації орендованих основних засобів унаслідок технічної непридатності оформляється актом на списання основних засобів, а відчуження – актом приймання-передачі. На підставі цих актів вибуття орендованих об'єктів відображається на рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”. Оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих у наслідок ліквідації або демонтажу орендованих основних засобів, а також придбання в орендодавця активів відображається за дебетом відповідних рахунків і кредитом рахунка 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, субрахунок “Фонд відтворення орендованих основних засобів”, якщо це передбачено договором оренди. Всі зобов'язання орендаря перед орендодавцями щодо відновлення і поповнення орендованих основних засобів та з компенсації списаних і відчужених об'єктів узагальнюються і відображаються на рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, субрахунок “Фонд відтворення орендованих основних засобів”.

Операції з передачі орендодавцю власних необоротних активів або придбаних відповідно до порядку використання фонду відтворення орендованих основних засобів орендар відображає за дебетом рахунка 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” і кредитом рахунка 10 “Основні засоби” на залишкову вартість власних активів або 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” на вартість придбаних об'єктів. Одночасно дебетується рахунок 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, субрахунок “Фонд відтворення орендованих основних засобів”, та кредитується рахунок 742 “Дохід від реалізації необоротних активів”. На суму цієї операції нараховується податок на додану вартість за дебетом рахунка 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” і кредитом рахунка 641 “Розрахунки за

податками”. Аналогічно відображають витрати з модернізації орендованих об’єктів.

Якщо договором оренди передбачено, що ремонт орендованих основних засобів орендар проводить за рахунок фонду відтворення, то фактичні витрати з ремонту, погоджені між орендарем та орендодавцем, відображаються в обліку записом за дебетом рахунка 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, субрахунок “Фонд відтворення орендованих основних засобів” і кредитом рахунка 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”. Одночасно відображається ПДВ за дебетом рахунка 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” і кредитом рахунка 641 “Розрахунки за податками”.

Коли ж договором оренди не передбачено проведення поліпшень орендованих основних засобів, то після закінчення терміну дії договору оренди проведені поліпшення передаються орендодавцю з подальшою компенсацією витрат. Якщо поліпшення майна можна відокремити від основного об’єкта оренди без погіршення його стану, вони залишаються в орендаря.

Частина орендної плати, що становить винагороду за користування орендованим майном і згідно з договором регулярно сплачується орендодавцем грошима, натурою або шляхом надання послуг, підлягає оподаткуванню прибутковим податком з громадян. Утримання прибуткового податку відображається за дебетом рахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і кредитом рахунка 641 “Розрахунки за податками”.

Видача орендної плати грошима відображається за дебетом рахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і кредитом рахунка 30 “Каса”.

При передачі в рахунок орендної плати продукції власного виробництва ця операція відображається в обліку такими записами:

а) реалізація продукції, що видається в рахунок орендної плати, відображається за дебетом рахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” і за кредитом рахунка 701 “Дохід від реалізації готової продукції” за цінами, визначеними в договорі або за домовленістю сторін;

б) видача продукції відображається за дебетом рахунка 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” та за кредитом рахунка 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” за собівартістю;

в) нарахування податку на додану вартість, розрахованого за цінами, визначеними в договорі або за домовленістю сторін, відображається за дебетом рахунка 701 “Дохід від реалізації готової продукції” і кредитом рахунка 641 “Розрахунки за податками”;

г) залік заборгованості за отриману продукцію зобов’язаннями підприємства з орендної плати відображається за дебетом рахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і кредитом рахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Якщо договором оренди передбачено надання послуг у рахунок орендної плати, ця операція відображається в обліку у вигляді таких записів:

а) реалізація послуг орендодавцям відображається за дебетом рахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” та за кредитом рахунка 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” за цінами, визначеними в договорі або за домовленістю сторін;

б) надання послуг відображається за дебетом рахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” та за кредитом рахунка 23 “Виробництво” за собівартістю робіт (послуг);

в) нарахування податку на додану вартість, розрахованого за цінами, визначеними в договорі або за домовленістю сторін, відображається за дебетом рахунка 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” та кредитом рахунка 641 “Розрахунки за податками”;

г) залік заборгованості за надані послуги в рахунок заборгованості підприємства за орендну плату відображається за дебетом рахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і кредитом рахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Облік операцій з придбання оборотних та основних засобів за договорами купівлі-продажу і міни залежить від визначених у договорах термінів розрахунків. Якщо договором передбачається сплата всієї заборгованості протягом року, облік цієї заборгованості ведеться на рахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”. Якщо ж термін остаточного розрахунку перевищує рік, такі зобов’язання обліковуються на рахунку 55 “Інші довгострокові зобов’язання”.

Оприбуткування активів, отриманих від фізичних осіб – колишніх членів КСП за договорами купівлі-продажу та міни, відображається за дебетом рахунків з обліку активів і кредитом рахунка 55 “Інші довгострокові зобов’язання”.

Частина довготермінової заборгованості, що має бути сплачена протягом дванадцяти місяців з дати балансу, переводиться до поточних зобов’язань. Ця операція відображається за дебетом рахунка 55 та кредитом рахунка 611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в національній валюті”.

Майно, отримане за договором міни, оприбутковується за цінами, визначеними в договорі, не нижчими від звичайних. Податок на додану вартість відображається на рахунку 64 “Розрахунки за податками і платежами” за дебетом субрахунка 643 “Податкові зобов’язання” і кредитом субрахунка 641 “Розрахунки за податками”. Після відпуску продукції (робіт, послуг) у рахунок погашення заборгованості сума нарахованого ПДВ відображається за дебетом рахунка 70 “Доходи від реалізації” та кредитом субрахунка 643 “Податкові зобов’язання”.

Погашення підприємством заборгованості за договором купівлі-продажу готівкою відображається за дебетом субрахунка 611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в національній валюті” і кредитом рахунка 301 “Каса в національній валюті”.

Облік операцій з отримання та повернення майна за договором позики здійснюється аналогічно порядку обліку операцій за договором міни. Але відмінність полягає в тому, що мають бути повернені активи того самого виду і якості, що були отримані за договором позики.

Операції з отримання, експлуатації та повернення основних засобів за договором безоплатного користування відображаються в порядку, передбаченому для обліку оренди необоротних активів.

Розділ 4. Організація і форми бухгалтерського обліку на реформованих підприємствах

4.1. Форми бухгалтерського обліку на реформованих підприємствах

Облік на реформованих підприємствах здійснюють відповідно до чинних вимог щодо його організації, визначених Положеннями (стандартами) та іншими нормативними актами, що регулюють облік коштів, основних і оборотних засобів, розрахунків, витрат виробництва, продукції, визначення її собівартості та результатів фінансово-господарської діяльності. Хоч у кожному з таких нормативних актів відображено ряд специфічних вимог і особливостей щодо конкретної організації бухгалтерського обліку певного виду засобів і джерел підприємства, однак його загальною основою є план рахунків і подвійний запис господарських операцій, що ґрунтується на суцільному документальному фіксуванні останніх. Тому спрощено процес обліку виглядає як запис кожної господарської операції, що відбулася на підприємстві, в певних первинних документах. Залежно від специфіки об'єктів обліку застосовують різноманітні первинні документи. Крім цього, повторюваність господарських операцій протягом дня, місяця, року зумовлює як масовість записів у первинних документах, так і велику кількість останніх. Тому виникає потреба у групуванні і систематизації даних первинних документів у відповідних облікових реєстрах, оскільки лише узагальнені дані можуть дати цілісне уявлення про результати виробничо-фінансової діяльності підприємств, які в підсумку відображаються в їхній звітності.

Процес групування і систематизації даних про господарські операції, зафіксовані в первинних документах, у кожному конкретному випадку має свою специфіку. Проте загальний принцип групування і систематизації даних первинних документів має доволі просту і водночас, чітку логічну схему.

Схема узагальнення облікової інформації для забезпечення звітності



Незалежно від об'єктів обліку, за цією схемою узагальнюють дані первинних документів, хоч первинні документи і реєстри зведеного та аналітичного обліку відрізняються. Тільки реєстр синтетичного обліку – Головна книга – є спільною для всіх рахунків, а значить – об'єктів обліку.

Так, за рахунком 30 “Каса” дані первинних документів спочатку групують у касовій книзі, котру можна розглядати як реєстр зведеного обліку, і на основі відривного листка – звіту касира – переносять у реєстр аналітичного обліку – журнал-ордер №1 за кредитом рахунка, звідки загальні підсумки, синтезовані (узагальнені) відповідно до кореспондуючих рахунків, записують у реєстр синтетичного обліку – Головну книгу.

Натомість за рахунком 20 “Виробничі запаси” дані первинних документів групують у книзі чи картці складського обліку, звідки записують у звіт про рух матеріалів – реєстр зведеного обліку. Підсумкові дані відображають у журналі-

ордері №5 (5А) (або 10. с-г – у сільськогосподарських підприємствах) за кредитом цього рахунка, звідки вже синтезовані дані знову ж відповідно до кореспондуючих рахунків переносять у Головну книгу.

Така логічна схема побудови обліку діє при застосуванні будь-якої форми обліку, в т. ч. і комп'ютерів.

Варто звернути увагу, що поширені різні варіанти журнально-ордерної форми обліку. Зокрема, Міністерство фінансів України¹ затвердило журнально-ордерну форму, що включає 7 журналів-ордерів і відповідних аналітичних відомостей до них.

Міністерство аграрної політики України² для підприємств агропромислового комплексу рекомендувало інший варіант, що складається з 15 журналів-ордерів. Таким чином, при застосуванні цієї форми обліку доводиться враховувати галузеву належність підприємств.

Перелік реєстрів журнально-ордерної форми обліку для підприємств промисловості, будівництва, торгівлі, транспорту

Номери		Найменування та призначення реєстрів	Формат бланка
журналів	відомостей		
1	2	3	4
		Облік грошових коштів і грошових документів	
1	–	Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33	на 4 сторінках формат А4 х 1,5
–	1.1	Відомість за дебетом рахунка 30	
–	1.2	Відомість за дебетом рахунка 31	
–	1.3	Відомість за дебетом рахунка 33	
		Облік довготермінових і короткотермінових позик	на 4 сторінках формат А4
2	–	Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60	
		Облік розрахунків, довготермінових та поточних зобов'язань	
3		Розділ I журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)	на 1 сторінці формат А4 х 1,5
		Розділ II журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довготермінових і поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)	"

¹ Наказ № 356 від 29 грудня 2000 р.

² Наказ № 49 від 7 березня 2001 р.

	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками	A4 x 1,5
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами	"
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками	"
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів	"
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями	"
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом	"
		Облік необоротних активів і фінансових інвестицій	
4		Розділ I журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)	на 1 сторінці формат A4
	–	Розділ II журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)	"
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	"
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій	"
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів	"
		Облік витрат	
5,5A*	–	Розділ I журналу 5 і журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II журналу 5 і журналу 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6	на 1 сторінці формат A4 x 1,5
	–	Розділ III журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91	на 2 сторінках формат A4 x 1,5
	–	Розділ III А журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91	"
	–	Розділ III Б журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66	"
		Розділ IV журналу 5 і журналу 5 А Аналітичні дані до рахунка 28 "Товари"	на 1 сторінці формат A4 x 1,5
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів	на розвороті двох сторінок формат A4
6		Облік доходів і результатів діяльності	
	–	Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79	на 2 сторінках формат A4

	–	Розділ II “Аналітичні дані про доходи”	”
		Облік власного капіталу та забезпечення зобов’язань	
7	–	Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	на 1 сторінці формат А4
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунка 42 “Додатковий капітал”	”
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунка 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”	”
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”	”
–	8	Відомість позабалансового обліку	на 1 сторінці формат А4
–		Головна книга	аркуш формат А4
–		Реєстр депонованої заробітної плати	аркуш формат А5
–		Бухгалтерська довідка	на 1 сторінці формат А6
–		Аркуш-розшифровка	на 1 сторінці формат А5

Варто зазначити, що наведені реєстри журнально-ордерної форми обліку рекомендовані для застосування на малих і середніх підприємства. Тому на великих підприємствах можна скористатись розширеним варіантом журнально-ордерної форми, зокрема, рекомендованої для підприємств агропромислового виробництва з урахуванням галузевих особливостей підприємства.

Перелік реєстрів журнально-ордерної форми обліку для підприємств агропромислового виробництва

№ форми, реєстру	Реєстри синтетичного та аналітичного обліку	Балансові рахунки, включені в реєстр
1 с.-г.	Журнал-ордер і відомість	30 “Каса”
2 с.-г.	Журнал-ордер і відомість	31 “Рахунки в банках” 33 “Інші кошти”
3 с.-г.	Журнал-ордер і відомість	14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 35 “Поточні фінансові інвестиції”
4 с.-г.	Журнал-ордер	50 “Довгострокові позики”

		60 “Короткострокові позики”
6 с.-г.	Журнал-ордер і відомість аналітичного обліку	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”
6.1 с.-г.	Реєстр операцій за розрахунками з постачальниками і підрядниками	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”
7 с.-г.	Журнал-ордер	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
8 с.-г.	Журнал-ордер і 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” 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”
8а с.-г.	Відомість аналітичного обліку за рахунком 64	64 “Розрахунки за податками й платежами”
8б с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків із мешканцями квартир і гуртожитків	377 “Розрахунки з різними дебіторами”
8в с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків із батьками за утримання їхніх дітей у дитячих установах	377 “Розрахунки з різними дебіторами”
9 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”
9а с.-г.	Оборотна відомість аналітичного обліку за рахунком 21	21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”
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”
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”
10.2.1 с.-г.	Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об’єктах обліку	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”
10.2.2 с.-г.	Книга обліку розрахунків з депонентами	662 “Розрахунки з депонентами”
10.2.3 с.-г.	Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями	661 “Розрахунки з оплати праці”
10.2.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку за рахунком 65	65 “Розрахунки за страхуванням”
10.2.5 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року	13 “Знос необоротних активів”
10.2.6 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів, необоротних активів, що надішли або вибули	13 “Знос необоротних активів”
10.2.7 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів	13 “Знос необоротних активів”
10.2.8 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством	13 “Знос необоротних активів”
10.3 с.-г.	Журнал-ордер	23 “Виробництво” 24 “Брак у виробництві”

		39 “Витрати майбутніх періодів” 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”
10.3а с.-г.	Виробничий звіт	20 “Основне виробництво”
10.3б с.-г.	Виробничий звіт	20 “Інші виробництва”
10.3в с.-г.	Виробничий звіт	91 “Загальновиробничі витрати”
10.3г с.-г.	Виробничий звіт	92 “Адміністративні витрати”
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”
10.3е с.-г.	Оборотна відомість за рахунками	Рахунки витрат на виробництво
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”
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”
11.2 с.-г.	Реєстр документів з реалізації товарів, робіт і послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)	702 “Дохід від реалізації товарів” 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”
11.3 с.-г.	Реєстр документів з реалізації продукції, матеріалів, робіт і 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”

11.3а с.-г.	Реєстр документів з реалізації продукції, матеріалів, робіт і 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”
11.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг	90 “Собівартість реалізації” 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” 70 “Доходи від реалізації” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
11.5 с.-г.	Книга аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг	
11.6 с.-г.	Оборотна відомість	
11.7 с.-г.	Відомість обліку продажу шляхом взаємних розрахунків	
11.8 с.-г.	Відомість аналітичного обліку з рахунку 36	36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
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”
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”
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”
15 с.-г.	Журнал-ордер	17 “Відстрочені податкові активи” 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”

	Аналітичні дані до рахунків	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”
--	-----------------------------	--

Зважаючи на галузеві особливості підприємств промисловості, та будівництва, слід застосовувати, крім цих реєстрів, такі спеціально розроблені таблиці до журналів-ордерів за будь-яким із варіантів журнально-ордерної форми обліку: РТ–1 “Розподіл заробітної плати і витрати матеріалів”; РТ–3 “Нарахування зарплати без підрозділу на категорії”; РТ–4 “Склад фонду оплати праці за видами і категоріями”; РТ–5 “Зведення заробітної плати за її складом і категоріями працівників і зведення даних за розрахунками з робітниками і службовцями”; РТ–6 “Розрахунок амортизації основних засобів”; РТ–8 “Розрахунок зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів”; РТ–9 “Розподіл послуг допоміжних виробництв і господарств”; РТ–10 “Облік руху матеріалів на складах”; РТ–11 “Облік руху матеріалів у цехах”; РТ–12 “Облік затрат на виробництво (рахунок 23)”; РТ–13 “Облік затрат непромислових господарств”; РТ–14 “Облік втрат у виробництві від браку”; РТ–15 “Облік адміністративних витрат за статтями (рахунок 92)”, а також картки і відомості обліку витрат виробництва щодо виробів та аркуші-розшифровки.

Отже, в окремих випадках для посилення контрольної функції обліку до журналів-ордерів відкривають допоміжні реєстри. Однак більшість записів здійснюють лише в журналах-ордерах, побудованих за кредитовою ознакою, згідно з чим господарські операції записуються лише за кредитом основного синтетичного рахунка. Одночасно цю ж операцію відображають за дебетом кореспондуючого рахунка без повторного її запису, оскільки журнали-ордери побудовані за шаховим принципом. Цей принцип взято за основу і при побудові реєстрів-машинограм аналітичного і синтетичного обліку, які одержують на автоматизованих робочих місцях бухгалтерів.

Одна з головних вимог організації обліку – мінімізація витрат робочого часу на систематизацію господарських операцій, відображених у первинних облікових документах. Цим умовам найповніше відповідає опрацювання цих документів на автоматизованих робочих місцях бухгалтерів із застосуванням персональних комп'ютерів. Технологічний процес систематизації господарських операцій здійснюють за заздалегідь розробленими програмами, а результати виводять на дисплей комп'ютера чи тиражують за допомогою принтера у вигляді таблиць. Отримані на основі опрацювання первинних облікових документів в автоматичному режимі на персональних комп'ютерах таблиці і є реєстрами аналітичного та синтетичного обліку.

Найбільшого поширення в Україні набуло програмне забезпечення “1С Бухгалтерія 7.7”. За результатами опрацювання облікових документів із використанням цієї програми отримують такі реєстри.

Перелік стандартних звітів за програмою “1С Бухгалтерія 7.7”

№ з/п	Назва звітів	Зміст звітів
1	Обігово-сальдова відомість	Сальдо за синтетичними рахунками на початок і кінець місяця (періоду), місячні дебетові й кредитові обіги за ними
2	Шахова відомість (шахматка ¹)	Обіги за дебетом і кредитом синтетичних рахунків наводяться за шаховим принципом
3	Обігово-сальдова відомість за рахунком	Сальдо за аналітичними рахунками, відкритими до синтетичного рахунка, на початок і кінець місяця (періоду), місячні дебетові та кредитові обіги за ними і загальні підсумки
4	Аналіз рахунка	Сальдо на початок місяця (періоду), обіги за місяць, сальдо на кінець місяця за кожним аналітичним рахунком
5	Аналіз рахунка за датами	Те ж саме, але за кожною операцією
6	Аналіз рахунка за субконто	Те ж саме, але згруповано за кореспонденцією рахунків
7	Головна книга	Сальдо на початок і кінець місяця (періоду), дебетові та кредитові обіги за всіма синтетичними рахунками

¹ Стандартна програма “1С Бухгалтерія 7.7” виконана на російській мові.

За необхідності використовуються інші звіти – аналіз субконто, карточку субконто, карточка рахунку, обіги між субконто, звіт за проведеннями, зведені проведення, журнал-ордер субконто, розширений аналіз субконто, діаграму, які дають змогу отримати деталізовані дані про операції, що відбулися у бухгалтерському обліку.

Важливим є те, що синтетичний та аналітичний облік, хронологічне і систематичне групування даних здійснюється в єдиній системі записів, як правило, в одних і тих самих реєстрах. Лише за синтетичними рахунками, до котрих відкривають значну кількість аналітичних рахунків, де протягом місяця записують багато господарських операцій, застосовують допоміжні облікові реєстри-відомості чи інші. Це стосується синтетичних рахунків з обліку матеріалів і продукції, витрат на виробництво тощо.

Таким чином значно спрощується технологічний процес обліку. Водночас застосування автоматизованих робочих місць бухгалтерів із програмним забезпеченням дає змогу не тільки здійснювати систематизацію господарських операцій у реєстрах-таблицях, що відповідають вимогам облікового забезпечення звітності, а й на їхній основі в автоматичному режимі скласти ці форми звітності. На жаль, недостатня наукова розробка цього аспекту облікового забезпечення звітності зумовлює те, що внаслідок незавершеності програмного забезпечення цього технологічного процесу навіть за наявності автоматизованих робочих місць в окремих бухгалтеріях звітність складають вручну шляхом перенесення даних із машинограм у відповідні форми звітності. Тому важливою є підготовка відповідних пакетів програмного забезпечення автоматизованих робочих місць бухгалтерів, в яких технологічний процес систематизації господарських операцій не завершувався б їхнім відображенням в аналітичних і синтетичних реєстрах, і навіть не складанням на їх основі відповідних форм звітності, а передбачав аналітичне опрацювання звітних показників. Це підвищить практичну значимість як облікового забезпечення, так

і звітності, а також ефективність функціонування автоматизованих робочих місць бухгалтерів.

Організацію обліку за автоматизованою формою опрацювання первинних документів здійснюють у такій послідовності. За розробленими програмами у комп'ютер вводять нормативно-довідкову інформацію, що багаторазово використовуватиметься при опрацюванні первинних документів. Це насамперед табельні номери і прізвища працівників, норми виробітку, витрат сировини, розцінки та ін., які складають банк даних. У міру надходження первинних документів їх перевіряють, групують, необхідні реквізити вводять у комп'ютер. Опрацьовують інформацію за заданими програмами. При цьому проходить нагромадження інформації, узагальнення з видачею за запитом необхідних показників, виведенням на дисплей чи друкуванням на принтері у вигляді стандартних реєстрів аналітичного і синтетичного обліку. Введена і систематизована інформація зберігається в пам'яті комп'ютера.

Якщо на підприємстві використовують персональні комп'ютери не тільки в бухгалтерії, а й у структурних підрозділах, де виникає первинна інформація, для її фіксування та складання облікових документів периферійні засоби обчислювальної техніки за допомогою каналів зв'язку можуть бути об'єднані в єдину мережу з тими, що є в розпорядженні бухгалтерського апарату. Це дасть змогу пришвидшити процес опрацювання і узагальнення інформації, адже відпадає потреба у збиранні й передаванні документів із структурних підрозділів у бухгалтерію господарського товариства, оскільки це здійснюється в автоматичному режимі.

В окремих підприємствах (наприклад, Державній акціонерній компанії "Хліб України" та ін.) застосовують меморіально-ордерну форму обліку. Її суть у тому, що на відповідну групу первинних документів (з обліку готівки, операцій на поточному та інших рахунках у банку тощо) складають меморіальні ордери, тобто реєструють операції з цих документів, зазначаючи кореспонденцію рахунків. При значній кількості первинних документів

меморіальні ордери можуть складати окремо для операцій за дебетом і кредитом певних рахунків. Наприклад, меморіальний ордер № 1 – за надходженням готівки в касу, № 2 – за витрачанням готівки і т. д.

Оскільки в меморіальних ордерах повторюється така сама кореспонденція рахунків за операціями однакового економічного змісту, для запису в Головній книзі на кожний меморіальний ордер складають зведений підсумок. Це зумовлено тим, що в Головній книзі відкривають тільки синтетичні рахунки. Тому для перенесення даних із меморіальних ордерів у Головну книгу їх попередньо групують відповідно до кожного синтетичного рахунка. Наприклад, у меморіальному ордері підприємства за березень 2003 р. записано наступні операції.

Меморіальний ордер № 10 за березень 2003 р. (витяг)

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума	
			часткова	загальна
Витрачено сировину на виробництво	23	20		1344,00
Списано матеріали	23	20		101,00
Списано на виробництво пальне	23	20		351,00
Разом за березень				1796,00

Для перенесення у Головну книгу ці дані згруповані таким чином

Дебет рахунка	Сума	Кредит рахунка	Сума
23	1796,00	20	1796,00

У згрупованих даних кореспондуючий рахунок трапляється лише один раз за дебетом чи кредитом, на відміну від меморіального ордера, де є кілька записів за дебетом чи кредитом одного і того самого рахунка. Загальний же підсумок обігу як у меморіальному ордері, так і в згрупованому вигляді (у зведеному меморіальному ордері) для перенесення в Головну книгу однаковий. У цьому випадку він становить 1796,00 грн. Якщо ж отримують різний підсумок, це свідчить про допущену помилку в підрахунках обігів

меморіального ордеру чи згрупованих даних для перенесення в Головну книгу. Таку помилку виявляють повторними підрахунками.

Недоліками меморіально-ордерної форми обліку порівняно із журнально-ордерною формою є те, що тут доводиться виконувати значно більше рутинної роботи, пов'язаної з веденням, крім реєстрів аналітичного обліку, обігових відомостей до них та самих меморіальних ордерів. Це знижує привабливість її застосування, особливо на великих підприємствах. Разом з тим, така форма обліку проста і зрозуміла, вона суттєво полегшує звіряння даних синтетичного й аналітичного обліку.

4.2. План рахунків і його використання у господарських товариствах

План рахунків затверджений Міністерством фінансів України. В ньому визначено нумерацію і назву синтетичних рахунків, призначених для обліку найбільш узагальнених (синтезованих) даних про економічно однорідні групи засобів чи джерела їх утворення або господарські процеси. Оскільки ступінь синтезування у ньому найвищий, з усіх вимірників можна використати лише грошовий. У плані рахунків вказуються також субрахунки, які мають менший ступінь узагальнення і є проміжними між синтетичними та аналітичними. Субрахунки деталізують облікову інформацію, але тільки за групою аналітичних рахунків, на яких обліковуються однорідні види засобів, джерел чи господарських процесів. Якщо кількість синтетичних рахунків встановлює Міністерство фінансів України, будь-які субрахунки, крім затверджених, підприємства можуть вводити додатково, відповідно до власних потреб. Самостійно визначають підприємства й кількість та назву аналітичних рахунків, тобто більш деталізованих, що відкриваються до певних синтетичних рахунків, на котрих обліковують окремі види засобів джерел, процесів.

Наприклад, до синтетичного рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці” за субрахунком 661 “Розрахунки за заробітною платою” може бути кілька сотень

аналітичних рахунків, залежно від того, скільки є працівників у господарському товаристві. Аналітичні рахунки в цьому випадку відкривають на прізвище кожного працівника.

В окремих випадках до субрахунка відкривають один аналітичний рахунок. Тоді назва субрахунка й аналітичного рахунка збігається, однак облік операцій за ними ведуть за наведеною вище схемою, тобто від первинного до зведеного, а далі до аналітичного і синтетичного, використовуючи відповідні реєстри. Саме так збігаються майже всі субрахунки й аналітичні рахунки з обліку коштів.

Для облікового забезпечення звітності важливе значення має систематизація господарських операцій. Перманентний характер кругообігу засобів у виробничо-фінансовій діяльності господарських товариств – це діалектичний процес, що визначає їхні динамічні, кількісні та якісні зміни на кожний даний момент відліку часу. Визначити і відобразити ці зміни за кожним видом засобів і предметів праці в системі бухгалтерського обліку можна лише за допомогою такого механізму, що не тільки був би доволі оперативним щодо кількісних переміщень засобів у процесі їх кругообігу, а й адекватним щодо якісних трансформацій у результаті виробничої діяльності. Саме цим вимогам із певними застереженнями відповідає план рахунків бухгалтерського обліку, на яких відображаються господарські засоби підприємств і джерела їхнього утворення. Внутрішній же взаємозв'язок між рахунками, що означає взаємозалежність і взаємозумовленість як наявності засобів і джерел утворення, так і будь-яких переміщень чи їх трансформацій, відображається кореспонденцією рахунків.

Кореспонденція рахунків дає змогу на будь-який момент відліку часу отримати точну інформацію за кількісними і якісними характеристиками про стан господарських засобів і джерел їхнього утворення, процеси, що відбуваються в господарському товаристві. Відповідно до економічного змісту господарських операцій, кожен з них записують за дебетом і кредитом

відповідних рахунків. Це відображає взаємозв'язок змін засобів і джерел підприємства, у зв'язку з чим цей спосіб називають подвійним записуванням. Завдяки кореспонденції рахунків, що здійснюється методом подвійного записування всіх господарських операцій за дебетом одного і кредитом іншого рахунків, є можливість облікового забезпечення інформації про наявність і рух основних засобів, виробничих запасів, коштів, фондів, стан розрахунків, виробництва тощо. При цьому така інформація формується у системі обліку оперативно, відразу ж після здійснення господарських операцій.

Подвійне записування операцій у бухгалтерському обліку, поряд із зовнішнім проявом внутрішнього взаємозв'язку господарських засобів і джерел утворення через кореспонденцію рахунків, забезпечує належний контроль за достовірністю їхніх змін і трансформацій, що є надійною методологічною основою об'єктивності фінансової звітності. Внаслідок подвійного записування господарських операцій на рахунках вони відображаються як взаємопов'язані, взаємозумовлені і рівновеликі зміни засобів та їхніх джерел, які не порушують підсумків (валюти) балансу. При цьому не має значення, що, наприклад, за журнально-ордерною формою обліку технічно записи господарських операцій здійснюються один, а не два рази. Це можливо завдяки побудові реєстрів журнально-ордерної форми за принципом шахової дошки, коли числа розміщуються на перетині граф, з'єднуючи два рахунки. Наприклад, господарська операція "одержано в касу з поточного рахунка" 15000 грн. буде записана кореспонденцією (взаємозв'язком) рахунків: дебет 30 "Каса", кредит 31 "Рахунки в банку" у журналі-ордері № 1 таким чином:

Журнал-ордер № 1
за кредитом рахунка 31 "Розрахунки в банку"

Номер запису	Дата (період)		50 Каса				
А	Б	1	2	3	4	5	6
1	1.03.03		15000				
	...						
	і т. д.						
	Всього						

Внутрішня ж суть подвійного записування господарських операцій зберігається при будь-якій формі бухгалтерського обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку, що використовують нині в Україні, включає такі синтетичні рахунки і субрахунки до них¹.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
код	назва	код	назва	
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Робоча і продуктивна худоба	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на знаки для товарів і послуг	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		126	Гудвіл	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	

¹ Затверджено наказом Міністерством фінансів України № 291 від 29. 11. 99 р.

		155	Формування основного стада	
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161	Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду	Усі види діяльності
		162	Довгострокові векселі одержані	
		163	Інша дебіторська заборгованість	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Інші необоротні активи		За видами активів	
19	Гудвіл при придбанні		191 Гудвіл 192 Негативний гудвіл	
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара і тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали передані в переробку Запасні частини	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільського сподар-ським виробництвом та інші
		212	Тварини на відгодівлі	
		213	Птиця	
		214	Звірі	
		215	Кролі	
		216	Сім'ї бджіл	
		217	Доросла худоба, вибракувана з основного стада	
		218	Худоба, прийнята від населення для реалізації	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та інші
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільського сподар-ським виробництвом та інші
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
29			

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи					
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності	
		302	Каса в іноземній валюті		
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті		
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті		
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті		
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті		
32				
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті		Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті		
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті		
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті		
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності	
	342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті			
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності	
		352	Інші поточні фінансові інвестиції		
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями		
		362	Розрахунки з іноземними покупцями		
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ		
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами		
		372	Розрахунки з підзвітними особами		
		373	Розрахунки за нарахованими доходами		
		374	Розрахунки за претензіями		
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків		
	376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	Усі види діяльності		
	377	Розрахунки з іншими дебіторами			
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами		
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат		
Клас 4. Власний капітал і забезпечення зобов'язань					
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності	
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки	
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності	
		422	Інший вкладений капітал		
		423	Дооцінка активів		
		424	Безоплатно одержані необоротні активи		
		425	Інший додатковий капітал		
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності	
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений		
		442	Непокриті збитки		
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді		
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції		
		452	Вилучені вклади і паї		
		453	Інший вилучений капітал		
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу		
47	Забезпечення	471	Забезпечення виплат відпусток		

	майбутніх витрат і платежів	472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви зі страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах зі страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		498	Результат зміни резервів зі страхування життя	
Клас 5. Довготермінові зобов'язання				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	
56			
57			
58			
59			
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
		607	Інші короткострокові позики	
61	Поточна заборгованість	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності

	за довгостроковими зобов'язаннями	612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками і підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою	
		662	Розрахунки з депонентами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами державними	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховання	
71	Інший операційний дохід	711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Усі види діяльності
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані пені, штрафи, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій у дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від реалізації необоротних активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	

		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	
77			
78			
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
Клас 8. Витрати за елементами				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини і матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати куплених напівфабрикатів і комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами і тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	
85	Інші затрати		За видами затрат	
86			
87			
88			
89			
Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	
93	Витрати на збут		За видами витрат	
94	Інші витрати	941	Витрати на дослідження і розробки	

	операційної діяльності	942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані пені, штрафи, неустойки	
		949	Інші фінансові витрати	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій у дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
		978	Виплати страхових сум і страхових відшкодувань	
979	Перестраховування			
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	
04	Непередбачені активи зобов'язання	041	Непередбачені активи	
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій і забезпечень наданих	
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій і забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	

Взаємозв'язок (кореспонденція) рахунків бухгалтерського обліку відображає суть господарських операцій. Тому важливо правильно встановити такий взаємозв'язок, оскільки в протилежному випадку буде допущено викривлення інформації, що, поряд із помилками в обліку і необ'єктивним відображенням її у звітності, призводить інколи і до зловживань. Наприклад, замість віднесення виданих під звіт грошей кореспонденцією дебет рахунка 371 "Розрахунки за виданими авансами" і кредит рахунка 30 "Каса" окремі бухгалтери інколи з метою спрощення відразу списують витрачені суми як витрати виробництва на основі авансових звітів бухгалтерським записом дебет рахунків 23 "Виробництво", 92 "Адміністративні витрати" та ін. без відображення на рахунку розрахунків. У цих випадках спонтанно закладена як можливість помилок, так і навмисних перекручень, що зумовлює негативні наслідки, хоч і різні за суттю, але однаково недопустимі. Тому слід дотримуватися встановленої кореспонденції рахунків. Хоч різноманітність господарських операцій надто велика і для кожного підприємства вони специфічні, за економічним змістом їх можна класифікувати у певні узагальнені види, що дасть змогу використати у практиці бухгалтерського обліку типову кореспонденцію рахунків. Більше того, всі господарські операції, що відбуваються у діяльності підприємств, можна логічно осмислити як видозміни засобів чи джерел їх утворення, які при цьому не зникають безслідно.

Так, при витрачанні сировини на виробництво вона видозмінюється лише фізично, змінивши стан однієї фізичної субстанції і набувши вигляду готової продукції. Отже, логічно це можна розглядати як зменшення маси сировини і збільшення маси певної продукції. А звідси не складно відобразити цю операцію на рахунках бухгалтерського обліку за кредитом рахунка 20 "Виробничі запаси" (зменшення маси сировини) і дебетом рахунка 23 "Виробництво" (збільшення витрат на виробництво певної продукції).

Звичайно, наведена логічна схема має дещо метафізичний характер, оскільки не всі господарські операції можна так спрощено розглядати. Але

розуміння економічної суті господарських операцій дає змогу безпомилково визначити взаємозв'язок рахунків і відобразити його кореспонденцією.

З метою об'єктивності слід наголосити, що лише на основі логіки скласти правильну кореспонденцію рахунків не завжди можна. Наприклад, тепер передбачено, що витрати на капітальний ремонт основних засобів відносять не за рахунок амортизації чи спеціальних відрахувань, як було раніше, а приєднують до балансової вартості основних засобів, якщо вони більші, ніж 10% від неї на початок року.

Певною мірою такі бухгалтерські проводки алогічні, тому кваліфікований бухгалтер має постійно стежити за всіма змінами в обліку. В більшості випадків можна скористатися типовою кореспонденцією рахунків. Однак у першу чергу необхідно знати, на яких рахунках обліковують ті чи інші засоби або джерела підприємства. Лише такі знання можуть бути своєрідним “кодовим ключем” до кореспонденції рахунків. Тому знання Плану рахунків бухгалтерського обліку та їх характеристики є тим мінімумом, що дає змогу сформувати необхідні навички і вміння для роботи в галузі обліку.

4.3. Облік бланків суворого обліку та зберігання документів у господарських товариствах

Для організації обліку в господарських товариствах важливе значення має забезпечення документування всіх господарських операцій. З цією метою використовують первинні документи, облікові реєстри, частина з яких належить до бланків суворої звітності, облік котрих має певні особливості. Зокрема, згідно з наказом Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності” від 11. 03. 1996 р. № 67, введено в дію такі типові форми: СЗ–1 Прибутково-видаткова накладна №___ на бланки суворої звітності; СЗ–2 Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності; СЗ–3 Акт на списання використаних бланків суворої звітності;

СЗ–4 Акт перевірки наявності бланків суворої звітності; СЗ–5 Картка-довідка щодо виданих і використаних бланків суворої звітності.

Бланками первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку господарські товариства забезпечуються за централізованими замовленнями, якщо вони належать до концернів, корпорацій, інших об'єднань, або виготовляють їх самостійно за індивідуальними замовленнями у типографіях¹. Проте у будь-якому випадку вони мають бути типової форми, як це визначено Положенням “Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24. 05. 1996 р. № 88. Типові форми бланків первинних документів затверджує Державний комітет статистики України.

Крім первинних документів, що належать до бланків суворого обліку (доручення на отримання товарно-матеріальних цінностей, накладні на відпуск товарно-матеріальних цінностей, товарно-транспортні накладні, прибуткові касові ордери, подорожні листи автомобілів та ін.), у господарських товариствах, незалежно від їх галузевої належності, можуть бути такі цінні папери: акції; облігації внутрішніх державних і місцевих позик; облігації, випущені підприємствами; державні казначейські зобов'язання; ощадні сертифікати; векселі; приватизаційні цінні папери; інвестиційні сертифікати; похідні цінні папери-фондові деривативи (опціони, ф'ючерси, варанти).

Акція – цінний папір без установленого терміну обігу, що засвідчує пайову участь у статутному фонді акціонерного товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним, дає право його власникові на отримання частини прибутку у вигляді дивіденду, а також на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства. В Україні поширені іменні, на пред'явника, прості та привілейовані акції.

Облігація – цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість

¹ Крім бланків документів суворої звітності, котрі самостійно виготовляти не можна.

цього цінного паперу в передбачений у ньому термін з виплатою фіксованого видатку (якщо інше не передбачено умовами випуску). Облігації всіх видів розповсюджують серед підприємств і громадян на добровільних засадах. В нашій країні випускають облігації внутрішніх державних і місцевих позик (рішення про випуск таких облігацій приймають відповідно Кабінет Міністрів України та місцеві ради) та облігації підприємств.

В Україні облігації можуть випускатися іменними, на пред'явника, процентними, безпроцентними (цільовими), що вільно обертаються або з обмеженим колом обігу.

Облігації внутрішніх державних і місцевих позик випускаються на пред'явника. Обов'язковим реквізитом цільових облігацій є зазначення товару (послуг), для якого вони випускаються.

Облігації, запропоновані для відкритого продажу з подальшим вільним обігом (крім безвідсоткових облігацій), мусять мати купонний лист.

Державні казначейські зобов'язання – вид цінних паперів на пред'явника, що розміщуються серед населення лише на добровільних засадах, засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету і дають право на отримання фінансового доходу. Випускаються такі види казначейських зобов'язань: а) довготермінові – від 5 до 10 років; б) середньотермінові – від 1 до 5 років; в) короткотермінові – до одного року.

Ощадний сертифікат – письмове свідоцтво банку про депонування грошових коштів, що засвідчує право вкладника на отримання після закінчення встановленого терміну депозиту і відсотків за ним. Ощадні сертифікати передбачено термінові (на визначений термін і під певний договірний відсоток) або до запитання, іменні та на пред'явника. Іменні сертифікати обігу не підлягають, а їх продаж (відчуження) є недійсним.

Дохід за ощадними сертифікатами виплачують при пред'явленні до оплати в банк, що їх випустив. Якщо власник сертифіката вимагає повернення депонованих коштів за терміновим сертифікатом раніше обумовленого в ньому

терміну, то йому виплачують понижений відсоток, рівень якого визначають на договірних умовах при внесенні депозиту.

Вексель – цінний папір, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання терміну визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю). В Україні в обігу можуть перебувати прості й переказні векселі. Порядок випуску та обігу векселів визначає Кабінет Міністрів України.

Приватизаційні папери – це вид державних цінних паперів, що випускаються з метою забезпечення процесу приватизації державної власності. В нашій Україні приватизаційні папери лише іменні. Вони засвідчують право власника цінного паперу на безкоштовне отримання частки державного майна під час приватизації.

Інвестиційний сертифікат – цінний папір, котрий випускає винятково інвестиційний фонд або інвестиційна компанія і дає право його власникові на отримання доходу у вигляді дивідендів. Згідно з Положенням “Про інвестиційні фонди та інвестиційні компанії” інвестиційні сертифікати випускають інвестиційні фонди або взаємні фонди інвестиційних компаній.

Інвестиційні сертифікати відкритих фондів можна придбати за кошти учасників, закритих фондів – за кошти учасників і приватизаційні папери.

Відкриті інвестиційні фонди випускають інвестиційні сертифікати, що не підлягають вільному перепродажу, а закриті – що підлягають вільному перепродажу.

Фондовий дериватив – стандартний документ, що засвідчує право продати та (або) купити цінний папір на обумовлених умовах у майбутньому. Правила випуску та обігу фондових деривативів встановлює державний орган, на котрий покладені функції регулювання ринку цінних паперів. До різновидів фондових деривативів, що можуть випускатися в Україні, належать опціони, варанти, ф'ючерси.

Опціони та ф'ючерси на будь-який базовий актив, укладені як стандартні контракти, є похідними цінними паперами, обіг яких здійснюється лише на фондових чи товарних біржах або в організаційно оформлених позабіржових торговельно-інформаційних системах (ТІС) за правилами, встановленими біржами чи ТІС і затвердженими в Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку відповідно до вимог Положення “Про реєстрацію фондових бірж та торговельно-інформаційних систем і регулювання їх діяльності”. Біржі, де здійснюється торгівля опціонами та ф'ючерсами, базовим активом котрих є цінні папери, мають забезпечити доступ учасників ринку до регулярної та особливої інформації про емітента цих цінних паперів.

Опціон і ф'ючерс можуть передбачати замість придбання (продажу) базового активу здійснення (одержання) плати, розрахованої залежно від різниці між ціною виконання та ціною базового активу на момент виконання.

Емітентом ф'ючерсу є створена фондовою (товарною) біржею або ТІС клірингово-розрахункова палата або розрахунково-кліринговий банк, зареєстрований Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, з яким ця біржа або ТІС уклали відповідний договір.

Емітентами опціонів можуть бути тільки юридичні особи – торговці цінними паперами, які є членами фондової біржі або учасниками ТІС і мають відповідати обов'язковим нормативам достатності власних коштів та іншим показникам і вимогам, що обмежують ризики за операціями з цінними паперами, встановленим Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Якщо емітентом опціонів є зберігачем цінних паперів, базовий актив потрібно розмістити в іншого зберігача.

Випуск опціонів і ф'ючерсів здійснюється як в паперовій (документарній), так і безпаперовій (бездокументарній) формах.

Варанти можуть випускатися лише відкритими акціонерними товариствами і тільки в документарній формі.

Термін дії варанту не має перевищувати 1 рік, а обсяг базового активу емітента варантів 50% від обсягу акцій цього емітента, випуск (випуски) яких було зареєстровано.

Цінні папери і бланки суворої звітності обліковують із дотриманням встановлених правил. Їх надходження відображають на основі супровідних документів поліграфічних чи інших підприємств. На підприємстві їх обліковують за найменуваннями (видами), кількістю, фактичною і номінальною вартістю, умовною вартістю, серійними номерами. Видачу бланків суворої звітності здійснюють на підставі записів у журналі реєстрації тим особам, на яких вони виписані, під розписку в спеціальній видатковій відомості. Списують бланки цінних паперів не рідше одного разу на квартал за актами, затвердженими керівником підприємства, в яких вказують кількість бланків, їх серійні номери, фактичну та умовну вартість. Фактична вартість бланків суворої звітності є підставою для записів на балансових рахунках, а умовна – на забалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”.

Одночасно з відображенням витрат на балансових рахунках акції власної емісії оприбутковують за дебетом забалансового рахунка 08 “Бланки суворого обліку”, але не за фактичною, а за умовною вартістю, що дорівнює 0,1 мінімального розміру оплати праці за один бланк. Таким чином, якщо підприємство отримало пачку подорожніх листів автомобіля, у якій їх є 50 шт., та оплатило за них 9,60 грн., то на рахунку 20 “Виробничі запаси” їх будуть обліковувати за вартістю 8 грн. (без 1,60 ПДВ), а за дебетом забалансового рахунка 08 за вартістю 1325 грн. (50 шт. x 26,50 грн.). При витрачанні бланків суворого обліку їх фактичну вартість списують на витрати виробництва чи обігу¹ за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93 та кредитом рахунка 209 і одночасно за умовною вартістю 26,50 грн. за один бланк за кредитом забалансового рахунка 08.

¹ На валові витрати фактичну вартість придбаних бланків суворої звітності відносять при їх купівлі чи оплаті за них, залежно від того, яка подія була першою.

Облік ощадних сертифікатів або облігацій також має певні особливості. Зокрема, підприємства можуть здійснювати фінансові вкладення шляхом придбання таких сертифікатів чи облігацій за вартістю, що відхиляється від номінальної. У будь-якому випадку суми, фактично витрачені на придбання ощадних сертифікатів, відображають за дебетом¹ рахунка 14 “Довгострокові інвестиції” і кредитом рахунків 30,31.

Облік ощадних сертифікатів здійснюють щодо банків, де вони придбані, й термінів повернення ними вкладених коштів. Облігації обліковують за номінальною вартістю, кількістю і сумою без групування за фондовими біржами, де вони придбані, оскільки вкладені в облігації кошти можна отримати лише за умови їх реалізації іншим підприємствам. Якщо номінал ощадного сертифіката чи облігації менший, ніж фактичні витрати на їх придбання, різницю відображають за дебетом рахунка 46 “Неоплачений капітал” та кредитом рахунка 42 “Додатковий капітал”.

Коли ж номінальна вартість ощадних сертифікатів чи облігацій вища, ніж фактичні витрати на їх придбання, всю різницю у цьому випадку відображають за дебетом рахунка 42 і кредитом рахунка 40 відразу в момент їх придбання. Відсотки (дохід) за ощадними сертифікатами чи облігаціями відображають за дебетом субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” та кредитом рахунка 732 “Відсотки одержані”.

Продаж придбаних акціонерним товариством облігацій від підприємств-емітентів також здійснюється через фондові біржі. Ці операції будуть відображені так: отримано кошти від продажу облігацій – дебет 30, 31, кредит 45; відображено суму дисконту – дебет 523, кредит 521; нараховано відсотки власнику облігацій – дебет 952, кредит 684; погашено заборгованість перед власником облігацій – дебет 521, кредит 311; списано суму дисконту – дебет 952, кредит 523; списано витрати за відсотками і дисконтом – дебет 79, кредит 952.

¹ При цьому придбані ощадні сертифікати за валюту обліковують у гривнях та іноземній валюті.

Коли підприємство реалізовує облігації власної емісії, то в цьому випадку операції будуть відображені в наступній послідовності.

**Кореспонденція рахунків з обліку операцій за довготерміновими
облігаціями власної емісії**

Зміст операцій	Дебет	Кредит
а) емісія облігацій з дисконтом		
– вартість акцій за ціною продажу (номінальна вартість за мінусом дисконту)	301,311	521
– сума дисконту	523	521
– відсотки за дисконтом	952	684
– одночасно амортизація дисконту	952	523
б) емісія облігацій з премією		
– номінальна вартість облігацій	301,311	521
– сума премії	301,311	522
– відсотки за облігаціями	952	684
– відсотки за премією	522	684
Погашення заборгованості:		
– за відсотками, нарахованими за облігаціями з дисконтом чи преміями	684	301,311
– за номінальною вартістю облігацій	521	301,311

Аналітичний облік заборгованості за проданими облігаціями власної емісії ведуть за субрахунком 521 відповідно до власників придбаних облігацій і термінів їх погашення. Придбані ощадні сертифікати та облігації інших емітентів зберігають у касі підприємства.

Термін зберігання первинних документів і додатків до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для бухгалтерських записів (касові, банківські документи, виписки банків, наряди на роботу, табелі, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції та накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, авансові звіти та ін.), становить 3 роки за умови звершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для підприємств, що перебувають у сфері управління органів виконавчої влади, – ревізії. При виникненні суперечок, спорів, слідчих і судових справ їх зберігають до ухвалення остаточного рішення.

Знищення документів здійснюють за погодженням із державними архівними установами після затвердження описів справ постійного зберігання. Відібрані до знищення та включені до відповідних актів документи передають організаціям, які заготовляють вторинну сировину, що оформляють приймально-здавальними накладними.

Зберігання інших документів, що створюються і використовуються на підприємствах, у т. ч. бухгалтерських реєстрів, звітів, розпорядчих і організаційних тощо здійснюють відповідно до Переліку типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій та підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів, затвердженого наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20. 07. 1998 р. № 41.

При нестачі бланків документів суворого обліку на винних відносять 50-кратну вартість придбання бланків без зазначення номіналу та 5-кратну вартість з зазначеним номіналом¹.

Розділ 5. Облік основних засобів і нематеріальних активів

5.1. Фінансовий облік основних засобів і нематеріальних активів

Облік основних засобів на підприємствах здійснюють відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

До основних засобів належать матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) котрих становить більш ніж один рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік).

¹ Постанова Кабінету Міністрів України від 27. 08. 1996 р. № 100.

Бухгалтерський облік основних засобів ведуть на рахунку 10 “Основні засоби” і частково на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. Це зумовлено тим, що до основних засобів відносяться як вартісні об’єкти, так і ті, що мало відрізняються від малоцінних і швидкозношуваних предметів, або ж є специфічними об’єктами, як наприклад, бібліотечні фонди, тимчасові нетитульні споруди, інвентарна тара, деякі предмети прокату тощо.

Зокрема, рахунок 10 “Основні засоби” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об’єктів та орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів.

За дебетом рахунка 10 “Основні засоби” відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю; сума витрат, пов’язана з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що веде до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта; сума дооцінки вартості об’єкта основних засобів. За кредитом – вибуття основних засобів унаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у випадку часткової ліквідації об’єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

На субрахунку 101 “Земельні ділянки” ведуть облік земельних ділянок.

На субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” обліковують капітальні вкладення в поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку 103 “Будинки та споруди” ведуть облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів і передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

На субрахунках 104 “Машини та обладнання”, 105 “Транспортні засоби”, 106 “Інструменти, прилади та інвентар”, 107 “Робоча і продуктивна худоба”, 108 “Багаторічні насадження” здійснюють облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю, робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень.

На субрахунку 109 “Інші основні засоби” ведуть облік основних засобів, не включених до інших субрахунків рахунка 10 “Основні засоби”.

Одиницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об’єкт – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдями до нього, або конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій. Інвентарним об’єктом визнається також відокремлений комплекс конструктивно поєднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування і приладдя, загальне керування, єдиний фундамент, у результаті чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Облік на рахунку 10 “Основні засоби” здійснюють у такій послідовності. Дані первинних документів про надходження основних засобів (актів приймання-передачі основних засобів із доданою технічною документацією, паспортами, рахунками-фактурами чи товарно-транспортними накладними, актів на переведення тварин із групи в групу, актів приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію, накладних на виготовлений на підприємстві інвентар) записують в інвентаризаційні описи та заносять в інвентарні описи основних засобів за окремими матеріальновідповідальними особами, а також заводять на кожний об’єкт інвентарні картки типової форми, спеціалізовані для кожного виду. Їх реєструють в описах інвентарних карток з обліку основних засобів, які заводять на кожну класифікаційну групу. На кожну таку групу, крім цього, заводять картку обліку руху основних засобів, де фіксують усі зміни, що відбулись у цій групі у вартісному виразі. Підсумки всіх

карток обліку руху основних засобів зв'язують з даними реєстрів аналітичного обліку.

Типові операції за рахунком 10 “Основні засоби”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Перенесення основних засобів, що помилково були віднесені до інших необоротних матеріальних активів	10	11
Відображення зносу основних засобів, що були в експлуатації	10	13
Віднесення витрат на реконструкцію, модернізацію, добудову, інші види поліпшення основних засобів (крім ремонтів) на збільшення їх вартості Збудовані та придбані основні засоби і переведені в основне стадо тварини	10	15
Повернення орендарем орендованих на умовах фінансового лізингу основних засобів	10	16
Оприбуткування придбаних основних засобів, що не потребують витрат на їх монтаж, збирання та інших, потрібних для введення в експлуатацію	10	37
Оприбуткування отриманих від пайовиків основних засобів як внесків у пайовий капітал (у сільськогосподарських підприємствах, споживчих товариствах)	10	41
Індксація (дооцінка) основних засобів	10	42
Прийнято від засновників основні засоби як їх внески у статутний фонд	10	46
Передача основних засобів підприємству як цільового фінансування (гуманітарна допомога)	10	48
Приймання орендарем основних засобів у фінансову оренду	10	53
Оприбуткування основних засобів, раніше списаних з балансу	10	71
Надходження основних засобів у рахунок виплати дивідендів	10	73
Безоплатне надходження основних засобів	10	74
Передача основних засобів в оперативну оренду, оприбуткування у склад основних засобів вирощених багаторічних насаджень	10	10
Перенесення інших необоротних матеріальних активів, помилково віднесених до основних засобів (бібліотечні фонди, необоротна тара та ін.)	11	10
Списання зносу основних засобів, що вибули з підприємства	13	10
Передача основних засобів у фінансову оренду	16	10
Вибракування тварин з основного стада	21	10
Бартерний обмін основних засобів на інші активи	37	10
Списання індексації (дооцінки) основних засобів	42	10
Нестача основних засобів:		
а) на малих підприємствах	84	10
б) на інших підприємствах	94	10
Списання залишкової вартості основних засобів, що вибули з підприємства:		
а) на підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9 (малі підприємства)	85	10

б) на інших підприємствах	97	10
Списання втрачених основних засобів унаслідок надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій):		
а) на малих підприємствах	85	10
б) на інших підприємствах	99	10

Рахунок 11 “Інші необоротні матеріальні активи” призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, не відображених у складі об’єктів обліку на рахунку 10 “Основні засоби”.

За дебетом рахунка 11 “Інші необоротні матеріальні активи” відображають надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); суму витрат, пов’язану з поліпшенням об’єкта (реконструкція, модернізація), що веде до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта; суму дооцінки вартості об’єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунка 11 відображають вибуття інших необоротних матеріальних активів унаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об’єкта та суму їх уцінки.

На субрахунку 111 “Бібліотечні фонди” ведуть облік наявності та руху бібліотечних фондів.

На субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи” відображають вартість предметів, термін корисного використання яких більш ніж один рік, зокрема спеціальні інструменти та спеціальні пристосування, вартість котрих погашають нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об’єктів.

На субрахунку 113 “Тимчасові (нетитульні) споруди” ведуть облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд.

На субрахунку 114 “Природні ресурси” обліковують наявність і рух придбаних природних ресурсів для подальшого видобутку (нафти, газу тощо).

На субрахунку 115 “Інвентарна тара” ведуть облік наявності та руху інвентарної тари.

На субрахунку 116 “Предмети прокату” здійснюють облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат.

На субрахунку 117 “Інші необоротні матеріальні активи” ведуть облік наявності та руху інших необоротних нематеріальних активів, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів здійснюють окремо за кожним об’єктом цих активів.

Типові операції за рахунком 11 “Інші необоротні матеріальні активи”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Оприбутковано збудовані тимчасові (нетитульні) споруди	11	15
Оприбуткування бібліотечних фондів, МШП з терміном служби більш ніж один рік, інвентарної тари, предметів прокату в рахунок погашення довготермінової дебіторської заборгованості	11	16
Оприбуткування інших необоротних матеріальних активів:		
– від власного виробництва	11	23
– від підзвітних осіб	11	37
– від учасників у рахунок внесків до пайового капіталу (в сільськогосподарських і кооперативних товариствах)	11	41
– у погашення заборгованості з неоплаченого капіталу	11	46
– як цільові внески чи цільове фінансування	11	48
– в оплату заборгованості з фінансової оренди	11	53
– що були раніше списані з балансу	11	71
– у рахунок отриманих дивідендів	11	73
Дооцінка інших необоротних матеріальних активів	11	42
Оприбуткування надлишків інших необоротних матеріальних активів	11	74
Перенесення основних засобів, помилково віднесених до інших необоротних матеріальних активів	10	11
Списання зносу інших необоротних матеріальних активів при їх вибутті	13	11
Передача інших необоротних матеріальних активів у фінансову оренду	16	11
Перенесення МШП, помилково віднесених до інших необоротних матеріальних активів	22	11
Передача інших необоротних матеріальних активів у погашення	37	11

заборгованості за нарахованими доходами (дивідендами, відсотками)		
Списання вартості тимчасових (нетитульних) споруд у частині щодо майбутніх періодів	39	11
Уцінка інших необоротних матеріальних активів	42	11
Списання вартості тимчасових (нетитульних) споруд на витрати поточного року	84	11
Списання вартості інших необоротних матеріальних активів при їх вибутті на підприємствах, що:		
– не застосовують рахунки класу 9 (малі підприємства)	85	11
– застосовують рахунки класу 9	97	11
Списання вартості нестач інших необоротних матеріальних активів	94	11
Списання вартості втрачених інших необоротних матеріальних активів від стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій	99	11

Облік нематеріальних активів здійснюється згідно з Положенням (стандартом) 8 “Нематеріальні активи”. Нематеріальні активи за цим стандартом немонетарні, тобто негрошові активи, які не мають матеріальної форми, але можуть бути відокремленими від підприємства, а термін їх використання становить більш ніж один рік. До нематеріальних активів належать придбані права на користування землею, водою, іншими природними ресурсами, товарними знаками, місцем на товарній чи фондовій біржі, вартість програмного забезпечення до комп’ютерів, вартість прав на користування будівлями і спорудами, внесеними вкладниками до статутного фонду підприємства чи купленими в процесі його діяльності, включаючи і права власності на квартири в житлових будинках, іншими об’єктами промислової та інтелектуальної власності, ліцензії на здійснення окремих видів діяльності та оренду будівель і споруд.

Не зараховують до складу нематеріальних активів вкладення у придбання об’єктів промислової та інтелектуальної власності, майнових прав, програмних продуктів з метою подальшого продажу.

Надходження та оприбуткування будь-якого об’єкта нематеріальних активів необхідно підтвердити відповідним первинним документом, де вказують докладну характеристику об’єкта, його первісну вартість, термін корисного використання, норму зносу (амортизації); підрозділ, у якому буде

використовуватися об'єкт; підписи посадових осіб, які прийняли об'єкт, із доданням документів, де описується сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

Аналітичний облік ведуть за видами (авторські права, права використання земельних ділянок, права на здійснення окремих видів діяльності, програмне забезпечення обчислювальної техніки тощо) та окремими інвентарними одиницями нематеріальних активів у цілих гривнях (без копійок).

Фінансовий облік нематеріальних активів здійснюють на рахунку 12 “Нематеріальні активи” за первісною вартістю, що складається з фактичних витрат на придбання і приведення до стану, в якому вони придбані для використання із запланованою метою.

За дебетом рахунка 12 “Нематеріальні активи” відображають придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, що обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та суму уцінки нематеріальних активів.

На субрахунку 121 “Права користування природними ресурсами” ведуть облік наявності прав користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 “Права користування майном” здійснюють облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунку 123 “Права на знаки для товарів і послуг” ведуть облік наявності прав на знаки для товарів та послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

На субрахунку 124 “Права на об'єкти промислової власності” здійснюють облік наявності прав на об'єкти промислової власності (права на винаходи,

корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

На субрахунку 125 “Авторські та суміжні з ними права” ведуть облік наявності авторських і суміжних з ними прав (права на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо).

На субрахунку 127 “Інші нематеріальні активи” обліковують інші нематеріальні активи, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Типові операції за рахунком 12 “Нематеріальні активи”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Повернення фінансових інвестицій нематеріальними активами	12	14
Оприбуткування придбаних від постачальників нематеріальних активів чи виготовлених на підприємстві власними силами	12	15
Повернення нематеріальних активів, переданих у фінансову оренду	12	16
Оприбуткування нематеріальних активів, придбаних підзвітними особами	12	37
Надходження нематеріальних активів як внесків учасників (у сільськогосподарських і кооперативних товариствах)	12	41
Дооцінка нематеріальних активів	12	42
Надходження нематеріальних активів у погашення заборгованості за неоплаченим капіталом	12	46
Надходження нематеріальних активів як цільових внесків чи цільового фінансування	12	48
Надходження нематеріальних активів у рахунок погашення заборгованості з фінансової оренди	12	53
Надходження нематеріальних активів від дочірніх підприємств	12	68
Оприбуткування раніше списаних нематеріальних активів	12	71
Надходження нематеріальних активів у рахунок отриманих дивідендів	12	73
Безплатне надходження нематеріальних активів	12	74
Списання зносу нематеріальних активів при їх вибутті внаслідок ліквідації чи реалізації	13	12
Передача нематеріальних активів у фінансову оренду	16	12
Уцінка нематеріальних активів	42	12
Списання вартості нематеріальних активів, на які не нараховувався знос (ноу-хау тощо), на витрати поточного року	84	12
Списання залишкової вартості нематеріальних активів при їх вибутті на підприємствах, що:		
– не застосовують рахунки класу 9 (малі підприємства)	85	12
– застосовують рахунки класу 9	97	12
Списання вартості нестач нематеріальних активів	94	12

Списання вартості втрачених нематеріальних активів від стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій	99	12
--	----	----

Норму зносу (амортизації) окремого виду нематеріальних активів визначають, відповідно до з первісної вартості та встановленого терміну їхнього корисного використання (але не більш ніж 10 років – у податковому обліку, або терміну діяльності підприємства, та 20 років – у бухгалтерському обліку) і затверджують розпорядчим документом керівника підприємства.

Нарахування зносу (амортизації) починають з 1-го числа місяця, наступного за місяцем зарахування на баланс підприємства, а за об'єктами, що вибули, припиняють з 1-го числа місяця, наступного за місяцем вибуття. Нарахування зносу (амортизації) за окремими інвентарними одиницями нематеріальних активів проводять протягом терміну їх використання, але не більше терміну, за який нараховано знос (амортизацію), що дорівнює первісній вартості нематеріального активу (з урахуванням індексації первісної вартості у випадках, передбачених законодавством).

Аналітичний облік нематеріальних активів та їх зносу ведуть у спеціальній відомості.

**Відомість обліку нематеріальних активів і нарахованої амортизації (зносу)
за 200 р.**

№ інвентарної одиниці	Вид, назва, стисла характеристика	Місце використання, прізвище відповідальної особи	Дата оприбуткування	Первісна вартість, грн.	Сума зносу на початок року або при оприбуткуванні, грн.	Термін корисного використання, місяців	Місячна норма амортизації, %	Індекс інфляції	Зміна вартості (капітальний дохід)	Первісна вартість з урахуванням індексації, грн.	Сума нарахованої амортизації				
											січень	лютий	і т. д.	Дата	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	24	25
1.	Програмне забезпечення для комп'ютера	Бухгалтерія, Митник В. О.	10.01.03	400,00	153,64	60	1,67	-	-	400,00	6,67	6,67	6,67	-	-

Амортизацію (знос) основних засобів обліковують відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

Амортизація за ним – систематичний розподіл амортизованої суми активу протягом терміну його корисної експлуатації. В податковому обліку амортизація основних засобів – це поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення на зменшення скоригованого прибутку платника податку.

Отже, ні за П(С)БО 7 “Основні засоби”, ні у податковому обліку не визначено змісту категорії “знос основних засобів”, хоч вона не ідентична категорії “амортизація”.

Так, за економічним змістом, амортизація – це резервування коштів, необхідних для реновації (заміни) основних засобів, що вибувають унаслідок їхнього зносу. Таке резервування відбувається шляхом щомісячного включення у витрати виробництва частини вартості основних засобів, яку вони переносять на новостворений продукт.

Знос – це втрата основними засобами своїх початкових властивостей у результаті експлуатації чи зберігання, внаслідок чого вони руйнуються і стають непридатними для подальшого використання. В той же час основні засоби старіють морально, оскільки науково-технічний прогрес зумовлює випуск досконаліших машин і механізмів, інших об’єктів основних засобів. Тому, поряд із фізичним, розрізняють також моральний знос основних засобів. Але оскільки їх визначити у сумарному виразі важко, у фінансовому обліку суму зносу (фізичного і морального) вважають рівною нарахованій амортизації.

Згаданим стандартом визначено, що амортизацію можна нараховувати на підприємстві за одним із п’яти методів:

- прямолінійним, за яким річна сума амортизації визначається шляхом ділення вартості, що амортизується, на очікуваний період використання об’єкта основних засобів;
- зменшенням залишкової вартості, за котрим річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітнього року або первинної 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 первинну вартість;

– прискорено зменшенням залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, що обчислюється згідно зі терміном корисного використання об'єкта, і подвоюється.

– кумулятивним, за котрим річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується шляхом ділення кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта основних засобів, на суму років його корисного використання;

– виробничим, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється шляхом ділення вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) із використанням об'єкта основних засобів.

Підприємство може застосовувати норми і методики нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Амортизацію інших необоротних активів можна нараховувати за прямолінійним чи виробничим методами. Амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів можна нараховувати в першому місяця використання об'єкта в розмірі 50% від його вартості, що амортизується, та решта 50% вартості, що амортизується, – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям

визначення активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

Типові операції за рахунком 13 “Знос необоротних активів”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списання зносу основних засобів, що вибули з підприємства	13	10
Списання зносу інших необоротних матеріальних активів при їх вибутті внаслідок ліквідації, реалізації тощо	13	11
Списання зносу нематеріальних активів при їх вибутті внаслідок ліквідації, реалізації тощо	13	12
Відображення зносу за основними засобами, що були помилково відображені в складі інших необоротних матеріальних активів	13	13
Списання помилково нарахованого зносу	13	42
Нарахування зносу (амортизації) будівельних машин і механізмів, інших об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що використовують у будівництві	15	13
Нарахування зносу (амортизації) об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що використовують у виробництві	23	13
Нарахування зносу (амортизації) об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, пов'язаних з виконанням робіт, віднесених до майбутніх витрат	39	13
Відображення індексації зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів у зв'язку з їх дооцінкою	42	13
Нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів:		
– використання яких пов'язане з конкретним виробництвом	83	13
– загальногалузевого призначення	91	13
– загальногосподарського призначення	92	13
– пов'язаних зі збутом (продажем) продукції (товарів, робіт, послуг)	93	13
– не пов'язаних із виробництвом (житлове господарство)	94	13
– які використовують для ліквідації наслідків стихійних лих, техногенних катастроф і аварій	99	13

Оскільки основні засоби в процесі експлуатації зношуються, з метою відновлення їхніх властивостей і запобігання передчасному виходу з ладу проводять поточний або капітальний ремонт. Відмінності між ними зумовлені обсягом робіт, періодичністю проведення, складністю, міжремонтними термінами чи виробітком.

Облік ремонтів основних засобів та їх реконструкції і модернізації ведуть на окремих рахунках.

Витрати на ремонти основних засобів обліковують на рахунках 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” залежно від того, де їх використовують: у виробництві, при реалізації продукції, в житлово-комунальному господарстві чи соціально-культурній сфері, і на збільшення вартості об’єктів не відносять.

Витрати на реконструкцію основних засобів, їх модернізацію, дообладнання, поліпшення обліковують на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. При цьому їх відносять на збільшення первісної вартості основних засобів.

Відрізняється також організація обліку цих витрат. Реконструкцію та модернізацію будівель і споруд здійснюють на підставі проектно-кошторисної документації. Ремонт основних засобів здійснюють на основі заявок керівників підрозділів, де експлуатуються основні засоби, що потребують ремонту. Якщо ремонт проводять господарським способом, спеціалісти інженерної служби підприємства складають відомість дефектів на ремонт машини. В ній зазначають виявлені дефекти, вказують потребу в запасних частинах і матеріалах, обсяг робіт і визначають нормативну вартість ремонту. На підставі затвердженої керівником відомості дефектів виписують лімітно-забірну картку чи накладну на видачу матеріалів і запасних частин для ремонтів, складають наряд на відрядну роботу. Після виконання робіт у відомості дефектів відображають фактичні витрати запасних частин та оплати праці й обчислюють собівартість ремонту.

Облік витрат на ремонти основних засобів та їх реконструкцію відображають за наступною кореспонденцією рахунків.

Типові операції з обліку витрат на ремонт основних засобів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Витрати запасних частин, будівельних матеріалів на ремонти основних засобів	80	20
Одночасно	23, 91, 92, 93, 94	80
Нарахування оплати праці працівникам на ремонтах із відрахуваннями на соціальні заходи	81, 82	66, 65

Одночасно	23, 91, 92, 93, 94	81, 82
Відображення послуг підприємств, що виконали ремонт основних засобів за договором підряду	84 641	63
Одночасно	23, 91, 92, 93, 94	84

Типові операції з обліку витрат на реконструкцію і модернізацію основних засобів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Витрати агрегатів, вузлів, будівельних матеріалів, запасних частин на реконструкцію і модернізацію основних засобів	15	20
Нарахування оплати праці з відрахуваннями на соціальні заходи	15	66, 65
Відображення послуг підприємств, що виконали реконструкцію і модернізацію за договором підряду	15 641	63
Віднесення витрат на реконструкцію і модернізацію на збільшення вартості об'єктів основних засобів	10	15

5.2. Управлінський облік основних засобів

5.2.1. Облік і контроль наявності основних засобів за центрами відповідальності

Оскільки предметом управлінського обліку є сукупність об'єктів, за якою здійснюється управління діяльністю підприємства, то поряд з іншими сюди належать основні засоби.

В управлінському обліку можна застосувати визначення об'єкта основних засобів за П(С)БО 7 “Основні засоби” як закінченого пристрою з усіма пристосуваннями і приладдями до нього або окремого конструктивного відокремленого предмета, призначеного для виконання певних самостійних функцій, чи відокремленого комплексу конструктивно поєднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя керування та єдиний фундамент, у результаті чого кожний предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Якщо об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний термін корисного використання

(експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися як окремий об'єкт основних засобів.

Однак і за таким формулюванням доволі важко визначити, які конкретно об'єкти слід відносити до основних засобів, а які до малоцінних необоротних активів. Тому в наказі по господарському товариству про облікову політику доцільно визначити вартісну межу об'єктів, які відносяться до основних засобів, маючи на увазі, що до впровадження П(С)БО 7 “Основні засоби” вона складала понад 500 грн. за одиницю.

В управлінському обліку важливим є поділ основних засобів за функціональною роллю у процесі виробництва, тобто на виробничі та невиробничі. Виробничі основні засоби безпосередньо забезпечують виробництво продукції на підприємстві. Невиробничі основні засоби призначені для обслуговування культурних і соціально-побутових потреб працівників підприємства чи мешканців відповідних населених пунктів. Саме виробничі основні фонди є об'єктом управлінського обліку, оскільки від їхньої наявності, структури, рівня використання найбільше залежить економічна ефективність виробництва.

Важливе значення в управлінському обліку має поділ засобів на діючі й такі, що не використовуються у виробництві, і законсервовані, оскільки рівень витрат значною мірою залежить від суми амортизації, яка не нараховується за об'єктами, що законсервовані. Тому, поряд із відображенням наявності основних засобів на підприємстві загалом, що забезпечує фінансовий облік, важливою є конкретизація даних в управлінському обліку за кожним об'єктом процесу виробництва та фактичного використання в ньому.

При забезпеченні управлінського обліку наявності основних засобів необхідно пам'ятати, що окремі об'єкти є інвентарними, інші – неінвентарними. Інвентарними вважаються об'єкти, що мають натурально-речові ознаки, їх можна виявити в натурі, порахувати, обміряти. Більшість об'єктів основних засобів є інвентарними: будівлі, споруди, передавальні пристрої, автотранспорт,

машини й обладнання, прилади та інструменти, обчислювальна техніка, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження, виробничий і господарський інвентар та ін. Неінвентарні об'єкти не мають натурально-речових ознак, оскільки такими вважаються капітальні інвестиції на поліпшення земельних, водних чи лісових угідь.

Особливістю управлінського обліку основних засобів є те, що вони обліковуються відповідно до центрів відповідальності – виробничих підрозділів: цехів, бригад, ферм, складів та ін., де вони закріплені за матеріально відповідальними особами. Як правило, це керівники підрозділів. Тому з кожним із цих працівників укладають договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Безпосередній облік об'єктів ведуть в інвентарному списку основних засобів, тип. ф. № 03-9.

Дані інвентарного списку основних засобів, тип. ф. 03-9, мають відповідати показникам інвентарних карточок обліку основних засобів, тип. ф. № 03-6, які відкривають на кожний об'єкт окремо, або на групу однотипних об'єктів, що надійшли на підприємство одночасно і мають однакові виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість¹.

Суто для обліку цих даних достатньо. Однак, як зазначалось, управлінський облік – це система, що включає планування і контроль діяльності. Тому тут важливою є інформація, що характеризує властивості об'єктів (потужність, місткість тощо). Таку інформацію можна отримати з проектно-кошторисної документації – на будівлі та споруди, і з технічних паспортів – на машини й обладнання, транспортні засоби тощо, які додають до інвентарних списків.

Нерідко на підприємствах використовуються орендовані основні засоби. З позиції управлінського обліку різниці між власними й орендованими основними засобами могло б і не бути, однак у фінансовому обліку є певні особливості

¹ У цьому випадку записи проводяться в одній карточці, але за окремими рядками на кожний об'єкт, тобто позиційним способом.

відображення операцій за оперативною або фінансовою орендою: нарахування амортизації за оперативною орендою не здійснюється; визначення орендної плати за фінансовою включає відсотки банку за кредит, плату за страхування об'єкта і т. п. Тому ці особливості доводиться враховувати також в управлінському обліку, коригуючи витрати центрів відповідальності залежно від власності на основні засоби. Хоч це здебільшого стосується планування бюджетів центрів відповідальності, однак ураховується і в управлінському обліку наявності основних засобів: ті об'єкти, які орендовані, відображаються окремо, після власних. Разом з тим, слід мати на увазі, що у фінансовому обліку при оперативній оренді на такі об'єкти не відкривають інвентарних карток, оскільки їх не оприбутковують на баланс, а відображають на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи". Проте це не означає, що в управлінському обліку контроль за наявністю і використанням орендованих об'єктів є другорядним.

Періодично на підприємстві необхідно контролювати відповідність облікових даних і фактичної наявності основних засобів. З цією метою проводять інвентаризацію об'єктів, завдяки чому встановлюють фактичну наявність основних засобів, непридатні до експлуатації та відновлення будівлі, споруди, машини й устаткування, а також зайві та непотрібні підприємству основні засоби.

До початку інвентаризації основних засобів слід перевірити: наявність і стан інвентарних карток; наявність і стан технічних паспортів або іншої технічної документації; наявність документів на основні засоби, здані або прийняті підприємством в оренду, на збереження. При виявленні розбіжностей або неточностей в обліку чи технічній документації в них треба внести відповідні виправлення й уточнення. Слід перевірити, чи всі документи на оприбуткування і вибуття основних засобів записано в реєстрах обліку, а також

підготувати і впорядкувати основні засоби для перевірки в натурі за місцем їхнього зберігання.

На підставі інвентаризації складають інвентаризаційні описи за затвердженими формами, залежно від груп і видів основних засобів.

5.2.2. Облік і контроль надходження основних засобів

На підприємствах необхідно забезпечити постійне оновлення основних засобів не тільки тому, що вони зношуються, а й для забезпечення як вищого рівня фондооснащеності виробництва та впровадження досягнень науково-технічного прогресу – єдиного фактору, який дає змогу кардинально підвищити рівень ефективності виробництва. У зв'язку з цим на підприємства надходять основні засоби в результаті будівництва, придбання чи навіть безоплатної передачі або фінансової оренди. Такі операції відображаються як у фінансовому, так і в управлінському обліку одночасно на основі актів приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, тип. ф. № 03-1.

У той же час є певні особливості, що необхідно враховувати саме в управлінському обліку. Насамперед слід наголосити, що в управлінському обліку важливе значення має належність об'єктів до конкретних центрів відповідальності. Тому й передбачено, що згаданий акт складається не тільки при надходженні основних засобів на підприємство, а й у всіх випадках передачі об'єктів від одного центру відповідальності до іншого.

Приймання основних засобів здійснює комісія, затверджена керівником підприємства. Важливо, щоб при цьому була ретельно перевірена комплектність об'єкта відповідно до проектно-кошторисної чи технічної документації. Причому треба пом'ятати, що разом з машинами і механізмами, автомобілями часто надходять ремкомплекти, запасні вузли, комплекти інструментів, певні малоцінні та швидкозношувані предмети, вартість котрих у технічних паспортах і товарно-транспортних накладних не вказується. У фінансовому

обліку у зв'язку з цим об'єкт приймається на баланс за загальною преїскурантною вартістю (справедливою вартістю за П(С)БО 7), до якої додають витрати на реєстрові збори, державне мито та ін. Тому в управлінському обліку необхідно забезпечити роздільний облік об'єкта і комплектуючих відповідно до їхньої кількості за технічними паспортами і вартості, визначеної за аналогами, що є на підприємстві, або на основі прайс-листів чи експертної оцінки. Оскільки у згаданому акті (тип. ф. № 03-1) відповідних граф чи рядків не передбачено, для оприбуткування таких комплектуючих можна використовувати накладні (прибуткові ордери) з подальшим відображенням цих даних у реєстрах аналітичного обліку.

Кожному об'єкту основних засобів присвоюють інвентарний номер, що є дуже важливою відмінною ознакою реєстрування в управлінському обліку, якщо врахувати, що на підприємствах експлуатуються, як правило, кілька однотипних, а то й однакових об'єктів. Інвентарні номери присвоюються за серійною ознакою і складаються з чотирьох-чи п'ятизначних чисел: 10301 – будівля офісу, 10302 – будівля цеху (або 0301, 0302 відповідно) чи 10501 – автомобіль КРАЗ, 10502 – автомобіль КАМАЗ і т. д. Ці номери наносяться фарбою або закріпленням жетонів на кожний об'єкт і зберігаються, як правило, за ними на весь період їхньої експлуатації на підприємстві. Навіть якщо об'єкти однотипні та обліковуються в одній інвентарній картці, кожному з них присвоюють окремий інвентарний номер. Інвентарні номери об'єктів, що вибули внаслідок зносу, реалізації і т. п., не можуть присвоюватись іншим основним засобам, котрі надійшли на підприємство. Орендовані основні засоби обліковуються в орендарів за інвентарними номерами, присвоєними орендодавцями.

При оприбуткуванні основних засобів, придбаних у постачальників, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, тип. ф. № 03-1 складається в одному примірнику, оскільки, крім нього, є товарно-транспортна накладна. Якщо ж об'єкт передано від одного центру

відповідальності до іншого, цей акт складають у двох примірниках: один передають у фінансову бухгалтерію, а інший зберігають у підрозділі, що передав об'єкт основних засобів.

Для забезпечення точності та оперативності управлінського обліку важливе значення має правильне визначення рахунків і об'єктів аналітичного управлінського обліку для віднесення амортизаційних відрахувань на витрати центрів відповідальності та видів продукції (робіт, послуг), вказаних у графі 10 зазначеного акта, виробництво (виконання) котрих здійснює цей структурний підрозділ. Коди цих об'єктів складаються із номерів синтетичних рахунків, призначених для обліку відповідних витрат – перші дві цифри: 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, і номерів конкретних об'єктів обліку витрат – останні три цифри: 001 “Виробництво готової продукції”, 002 “Транспортні витрати”, 003 “Витрати на сортування і доробку” тощо.

На основі цього акта спочатку в інвентарній карточці обліку основних засобів тип. ф. № 03-6 – у фінансовому обліку, а потім в інвентарному списку основних засобів тип. ф. № 03-9 – в управлінському обліку записують інвентарні номери об'єктів, їхні найменування, первісну вартість.

5.2.3. Облік і контроль вибуття основних засобів

Поряд із надходженням основних засобів на підприємствах через різні причини (непридатність для подальшої експлуатації внаслідок повного зносу, застарілість, непотрібність, продаж, вимушену ліквідацію тощо) відбувається їхнє вибуття, що відображається як у фінансовому, так і в управлінському обліку на основі актів списання основних засобів, тип. ф. № 03-3.

У зв'язку зі специфікою основних засобів автотранспорту для їх списання використовують документ іншої форми, оскільки при ліквідації автомобілів необхідно, крім металобрухту, оприбутковувати придатні для подальшої експлуатації чи ремонту запасні частини, вузли або й агрегати.

При вибутті основних засобів унаслідок списання, важливим завданням управлінського обліку є забезпечення чіткого контролю за отриманими матеріальними цінностями від розбирання будівель і споруд, демонтажу машин і обладнання, оскільки часто окремі конструктивні елементи, вузли й агрегати можуть бути використані для ремонту чи реконструкції інших об'єктів. Нерідко навіть вартість матеріалів, непридатних для подальшого використання за прямим призначенням: брухт, тверде паливо і т. д. є досить значною. В окремих випадках при ліквідації, наприклад приладів, необхідно оприбуткувати дорогоцінні метали: золото, платину, срібло. Нехтування цим завдає значних втрат підприємствам і не може свідчити про ефективність управлінського обліку. Тому для ліквідації будь-якого об'єкта доцільно затвердити комісію, що ретельно оглянула б усі отримані матеріали, вузли, агрегати, конструктивні елементи тощо, визначивши їхню можливу вартість, необхідну для розрахунку результатів списання основних засобів.

Результати від списання об'єкта необхідні для відображення операцій у фінансовому обліку. Однак формуються вони за даними управлінського обліку про витрати на ліквідацію. Для забезпечення належного контролю за такими витратами доцільно попередньо скласти кошторис, тобто розрахунок, що є основним інструментом управлінського обліку та контролю витрат, а також критерієм оцінки діяльності управлінців центрів відповідальності. Саме так у вітчизняній практиці здійснюється контроль щодо витрат у відомостях дефектів, але лише при ремонті машин, автотранспорту. Щодо ліквідації машин і механізмів, будівель і споруд таких документів, як правило, не складають, що не забезпечує належного контролю в управлінському обліку за цими витратами. Тому, відповідно до вище наведеного, можна запропонувати складання цього кошторису до початку розбирання (демонтажу, ліквідації) всіх без винятку основних засобів.

Усі отримані внаслідок ліквідації основних засобів матеріальні цінності мають бути оприбутковані на склад, а потім використані за можливими

напрямками, що засвідчується відповідними первинними документами. Здавання утилю, металобрухту на склад проводять за накладними. Якщо металобрухт реалізовано, заготівельник виписує приймальну квитанцію.

5.2.4. Облік і контроль ремонтів основних засобів, профілактичних заходів щодо підтримання їх у робочому стані

В управлінському обліку важливим є забезпечення контролю за ефективним використанням основних засобів, що передбачає не тільки наявність фактичної безперебійної роботи машин і механізмів, інших об'єктів. Адже їхні непередбачені поломки, вихід з ладу в процесі виконання певних робіт інколи зводять нанівець решту управлінських заходів, зумовлюють значні матеріальні втрати, забракування продукції, робіт чи послуг.

Таким чином, важливим завданням управлінського обліку є контроль за дотриманням правил експлуатації об'єктів основних засобів, своєчасного проведення профілактичних заходів щодо підтримання їх у робочому стані, поточного і капітального ремонтів. Крім негативного впливу на ефективність виробництва, послаблення такого контролю призводить до передчасного зносу об'єктів, чим також завдаються значні збитки підприємствам.

У той же час використання основних засобів є ефективним лише протягом певного терміну. Закономірністю є те, що зі збільшенням термінів використання основних засобів численнішими і значимішими стають профілактичні заходи і ремонтні роботи, котрі навіть за умови, що їх проведення дає змогу далі експлуатувати основні засоби, стають економічно недоцільними, інколи перевищуючи за вартістю ціну основних об'єктів. Оскільки суть управлінського обліку виходить за межі власне облікових функцій, то одним із його завдань є визначення економічної доцільності використання конкретних об'єктів основних засобів, що можливе при аналітичному опрацюванні облікової інформації.

Для забезпечення належного контролю за здійсненням профілактичних заходів, які дають змогу підтримувати основні засоби в робочому стані, на підприємстві має бути розроблений план-графік проведення технічних доглядів машин і механізмів, їхніх ремонтів. Профілактичні заходи потрібно здійснювати і щодо пасивної частини основних засобів, будівель і споруд. Однак для цих об'єктів таких планів-графіків не складають, оскільки інтенсивність їхнього зносу менша, ніж активної частини основних засобів. Як правило, тут здійснюють ремонти залежно не тільки від термінів використання, а й зовнішнього вигляду об'єктів, інколи навіть непередбачені, наприклад, при руйнуванні внаслідок бурі, необережного в'їзду транспортних засобів, з міркувань естетичного вигляду тощо.

Щодо технічних засобів складання таких планів-графіків є обов'язковими. Це зумовлено тим, що окремі деталі, вузли й агрегати зношуються нерівномірно. До того ж виявити це, скажімо, візуально, як це буває при зовнішніх поломках, неможливо. В той же час незначна різниця зносу, наприклад, гільз, двигуна на 0,23 мм підвищує вигорання масла в 4 рази.

У плані-графіку визначають періодичність проведення технічних доглядів, поточних і капітальних ремонтів відповідно до термінів експлуатації об'єктів основних засобів. Технічні догляди й ремонти відрізняються за своїм змістом, обсягами робіт, а також затратами. Технічні догляди і поточні ремонти виконують, як правило, щороку; капітальні ремонти мають більші міжремонтні терміни, хоч на практиці вид ремонту доволі важко розмежувати, оскільки технічно обґрунтованої межі для цього не встановлено. Як правило, при визначенні періодичності технічних доглядів і ремонтів беруть до уваги кількість мото-годин роботи, або обсяг виконаних робіт (пробіг для автомобілів). Здебільшого основні технічні засоби ремонтують капітальним ремонтом після проведення перед тим двох поточних.

Важливою умовою належного контролю в управлінському обліку є дотримання кошторисів (бюджетів) витрат на технічні догляди і ремонти. Щодо

перших типових первинних документів не встановлено, тому такі кошториси можна визначити за довільною формою відповідно до переліку операцій, які здійснюються за конкретними об'єктами основних засобів і вартості матеріалів, потрібних для цього, а також затрат праці та тарифних розцінок.

Ремонти основних засобів – будівель і споруд – здійснюються за кошторисами, складеними інженерами-будівельниками чи проектними установами, залежно від їхньої складності. В будь-якому випадку на основі огляду об'єкта визначається потреба в будівельних та інших матеріалах, необхідних для виконання ремонту, затратах праці, робіт і послуг як підрядників, так і власних допоміжних виробництв, відтак підраховується загальна кошторисна вартість. За цими кошторисами в управлінському обліку контролюють дотримання лімітів витрат матеріалів, оплати праці тощо.

Разом з тим, управлінський облік формує більш загальну інформацію, ніж облікові дані про витрати на ремонти. Важливе значення для ефективного використання основних засобів має дотримання термінів проведення ремонтів. З цією метою даних кошторисів недостатньо і доцільно розробляти графіки (мережеві графіки) проведення ремонтів. Це дасть змогу зіставляти за документами на отримання матеріалів, нарахування оплати праці фактичні дати виконання ремонтних робіт, що посилює контроль за їх проведенням. Адже саме контроль за витратами є одним із найважливіших завдань управлінського обліку. В цьому ж випадку досягається його висока оперативність, оскільки він здійснюється безпосередньо в момент виникнення затрат.

Для визначення вартості ремонтів машин та обладнання складають відомість дефектів на ремонт машини, ф. № 130, де на основі ретельного огляду техніки спеціалістами (інженером-механіком, зав. реммайстернею, інженером-діагностиком) або її розбирання повністю чи окремих вузлів і агрегатів визначають ступінь зносу окремих деталей, потребу в запасних частинах для заміни, можливість реставрації тих, які неповністю зношені та піддаються

цьому за наявної технології, обсяг робіт і затрати праці на їх проведення, складність ремонту (поточний чи капітальний)¹.

На основі опису дефектів деталей та вузлів і заміни запасних частин відповідно до їхньої вартості в другому розділі розраховують загальну суму витрат на цю мету. Так само визначають потребу та вартість ремонтних матеріалів у третьому розділі цієї відомості.

Суму, необхідну для оплати праці на ремонтних і монтажних роботах, у четвертому розділі відомості дефектів визначають відповідно до трудомісткості ремонтів і тарифних розцінок з урахуванням відповідних надбавок за якість і своєчасність ремонту.

За даними попередніх розділів відомості дефектів, у п'ятому розділі цього документа визначають загальну вартість ремонту. Саме ця вартість є загальною кошторисною сумою витрат на ремонт.

Ця відомість дає змогу отримати фактичні дані про витрати на ремонт за елементами і навіть за датами їх проведення, що дає можливість наглядно виявляти всі відхилення від нормативів. Проте слід зазначити, що за даними відомості дефектів оперативність контролю недостатня, оскільки витрати вже здійснені і вони в ній лише зафіксовані. Тому оперативний контроль за витратами в управлінському обліку доцільно проводити за даними інших документів, що виписуються на основі відомості дефектів. Зокрема, замість виписування відомості дефектів у двох примірниках (перший призначається для ремонтної майстерні – центру відповідальності, де здійснюється контроль за витратами, а другий – для завідувача складу, який на її основі підбирає і відпускає запасні частини і ремонтні матеріали, а після закінчення місяця передає її в бухгалтерію разом зі звітом про рух матеріалів як документ на

¹ При поточному ремонті замінюють окремі деталі або нескладні вузли, наприклад, шини в автомобіля, частину підлоги в приміщенні, фарбують основні засоби. Капітальним ремонтом вважається:

а) для обладнання і транспортних засобів – ремонт із періодичністю понад 1 рік, при цьому, як правило, повністю розбирається агрегат, замінюються або відновлюються всі спрацьовані деталі та вузли, ремонтуються базові й інші деталі та вузли, регулюється і випробовується агрегат;

б) для основних агрегатів автомобільного транспорту (двигуна, заднього та переднього мостів, коробки передач і самоскидного механізму) – ремонт після пробігу автомобіля 40 – 55 тис. км, залежно від марки машини;

списання відпущених деталей), доцільно скласти її в одному примірнику, а в склад передавати виписану за даними другого і третього розділів лімітно-забірну картку, тип. ф. М-8. Це дасть змогу, по-перше, посилити контроль за видачею запасних частин і матеріалів, оскільки у відомості дефектів не передбачено підписів про отримання їх зі складу; по-друге, дещо скоротить обсяг рутинної роботи. Адже за умови, що ремонт не завершується в поточному місяці, а переходить на наступний, для видачі невстановлених запасних частин і матеріалів треба виписувати нову відомість дефектів (або лімітно-забірну картку), оскільки попередня в кінці місяця має бути здана в бухгалтерію.

Часто при проведенні ремонтів виявляється, що окремих деталей у відомості дефектів для заміни не було передбачено, тоді як вони все таки потрібні. У цих випадках доцільно складати окремі, т. зв. “сигнальні” документи-накладні, які відразу ж засвідчують, що відхилення фактичних витрат від нормативних зумовлені невключенням цих елементів у кошторис. Таким чином, є можливість відразу ж його скоригувати, що підвищує оперативність і точність управлінського обліку.

При передачі в ремонт машин і механізмів керівник центру відповідальності, за яким вони закріплені, подає завідувачеві ремонтної майстерні заявку, де зазначає марку, номер об'єкта, вид ремонту. Ця заявка є підставою для обліку витрат на ремонт за центром їхнього формування – ремонтною майстернею. Такі заявки реєструють у книзі замовлень на ремонт, зазначаючи дату надходження машини чи обладнання, вузла, агрегату, центр відповідальності, від якого надійшла заявка на ремонт, вид ремонту і термін його виконання. Варто наголосити, що в управлінському обліку нарівні з відхиленнями витрат контролюють терміни виконання робіт, оскільки відхилення від нормативів у бік їх перевищення інколи відчутніші в негативному плані для економіки підприємств, ніж перевитрати у вартісному

в) для будівель і споруд – ремонт, при якому замінюють спрацьовані конструкції та деталі або замінюють їх на більш міцні й економічні, що поліпшує експлуатаційні можливості ремонтіваних об'єктів, крім повної заміни основних конструкцій, термін служби яких у цьому об'єкті є найбільшим (кам'яні та бетонні фундаменти, стіни будівель тощо).

виразі. Тому за даними відомості дефектів необхідно здійснювати оперативний контроль за ходом ремонту з таким розрахунком, щоб фактичне встановлення деталей, вузлів тощо відбувалось своєчасно з дотриманням розрахункових термінів завершення ремонту, вказаного в книзі замовлень на ремонт.

Облік витрат на ремонти здійснюють у журналі обліку затрат в ремонтній майстерні, ф. № 36. Цей реєстр аналітичного обліку дає змогу сформувати повну виробничу собівартість ремонтів окремо щодо кожної складної машини. Це дає змогу чітко контролювати не тільки власне витрати, а й визначати доцільність подальших ремонтів на основі ретроспективного аналізу витрат на попередні ремонти.

Принагідно зауважимо, що хоч в управлінському обліку переважає прогнозний аналіз, однак у цьому випадку не можна нехтувати ретроспективним аналізом, джерелом якого є зазначений обліковий реєстр.

Для нагромадження витрат у цьому журналі за кожним об'єктом, що ремонтується, або групою нескладних машин, інвентарю відкривають окремі сторінки, де відображають витрати вже не відповідно до елементів, а за такими статтями: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; запасні частини та ремонтні матеріали; пальне і мастильні матеріали; допоміжні матеріали; інші основні затрати (послуги інших підприємств, зварювальні роботи тощо).

Окремо обліковують загальновиробничі витрати ремонтної майстерні (оплату праці завідувача, інженера, нормувальника, комірника, прибиральників тощо, електроенергію, амортизацію, витрати на охорону праці та техніку безпеки та ін.), які в кінці місяця розподіляють на об'єкти обліку витрат на ремонти пропорційно до прямої оплати праці робітників ремонтної майстерні.

Слід зазначити, що поряд з власне ремонтом основних засобів у центрі виникнення витрат – ремонтній майстерні – вони формуються і за іншими об'єктами. Зокрема, це може бути виготовлення запасних частин, інвентарю, інструментів, пристосувань; складання придбаних машин і обладнання; роботи і послуги для капітального будівництва; роботи та послуги для інших

допоміжних виробництв; роботи і послуги для реалізації. Тому управлінський облік має забезпечувати розмежування витрат щодо кожного об'єкта, оскільки лише за цієї умови можливий належний контроль за їх відхиленнями від встановлених нормативів. Після завершення ремонту¹ складають акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів, тип. ф. № 03-2.

Необхідно звернути увагу, що в результаті ремонту може змінитись технічна характеристика об'єкта основних засобів: збільшитись потужність у зв'язку із заміною двигуна, зрости продуктивність, тягове зусилля тощо. Тому на основі даних цього акта треба відобразити ці зміни в технічному паспорті об'єкта.

Важливим моментом, котрий необхідно врахувати як в управлінському, так і фінансовому обліку є те, що на ті об'єкти, які перебувають на ремонті, амортизація не нараховується. Період, за який припиняється нарахування амортизації, визначається за даними замовлення керівника центру відповідальності про передачу об'єкта в ремонт і акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

Завершується управлінський облік витрат на ремонт основних засобів узагальнюючими записами у виробничому звіті або книзі обліку витрат виробництва, де на основі даних журналу обліку затрат у ремонтній майстерні, ф. № 36 відображають відповідно до статей витрати цього центру відповідальності загалом за всіма об'єктами основних засобів, які ремонтувались упродовж кожного місяця. Згідно з лімітами витрат, визначеними за даними всіх відомостей дефектів, здійснюють контролюють відхилення фактичних витрат за статтями обліку. Хоч такий контроль є ретроспективним і узагальненим, однак він також потрібний, оскільки дає можливість здійснювати комплексну оцінку діяльності центру відповідальності – ремонтної майстерні.

¹ Крім ремонтів, основні засоби можуть бути реконструйовані чи модернізовані. Такі операції відображаються як капітальні інвестиції,

5.2.5. Управлінський облік консервації основних засобів

Часто на підприємствах складаються такі обставини, що частина об'єктів основних засобів тривалий час не використовується. Враховуючи, що на всі об'єкти, які є на підприємстві, амортизація нараховується незалежно від інтенсивності їхнього використання, це призводить до завищення собівартості продукції за умови, що певна частина основних засобів не бере участі у виробництві. У зв'язку з цим доцільно в таких випадках їх законсервувати, що дає змогу підприємству не нараховувати за цими об'єктами амортизацію, а отже, виключити негативний вплив цього фактору на формування собівартості продукції, робіт, послуг в управлінському обліку.

Консервація основних засобів підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на тривале (але не більш ніж три роки) зберігання основних фондів підприємства у випадку припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення і функціонування.

Основні фонди підприємств можуть бути законсервовані, якщо за техніко-економічним обґрунтуванням подальше використання їх у виробництві визнане тимчасово недоцільним. Підставою для консервації та розконсервації основних фондів підприємства є:

– акт Кабінету Міністрів України – для підприємств державної власності. Проект такого акта подає у встановленому порядку орган, уповноважений керувати майном таких підприємств;

– рішення платника податку, узгоджене з міжвідомчою комісією, – для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави (крім підприємств державної власності);

– рішення платника податку – для інших підприємств.

Проект консервації складається з: пояснювальної записки; технологічної документації проведення консервації; переліку робіт, ресурсів (матеріальних і

трудовах) і кошторису витрат, пов'язаних з проведенням консервації та розконсервації основних фондів.

У пояснювальній записці вказують:

а) вид і річні обсяги продукції, що випускають на потужностях основних фондів підприємства і підлягають консервації, вплив консервації основних фондів на такі показники діяльності підприємства, як виконання виробничих планів протягом терміну консервації, використання потужностей, ціноутворення, рентабельність, прибуток, реалізація, фінансовий стан підприємства; б) порядок і графік виведення з виробничого процесу основних фондів підприємства та їх консервації; в) тривалість консервації основних фондів підприємства; г) заходи із забезпечення безпеки робіт під час консервації та зберігання законсервованих основних фондів протягом усього терміну консервації, а також суміжних об'єктів, на технічний стан котрих можуть негативно вплинути наслідки консервації; д) план-графік розконсервації.

Після закінчення робіт, пов'язаних з консервацією основних фондів підприємства, складають акт про прийняття основних фондів на консервацію, котрий затверджують: а) орган, уповноважений керувати майном, – для підприємств державної власності; б) власник (власники) за узгодженням з міністерством або іншим центральним органом виконавчої влади (за галузевим принципом) – для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави. Якщо підприємство займається діяльністю в кількох галузях економіки, вказаний акт узгоджують з Міністерством економіки України; в) власником (власниками) – для інших підприємств.

АКТ

про тимчасове виведення основних фондів з виробничого процесу та їх консервацію _____

Комісія, утворена наказом (розпорядженням) _____ від "_____" ____ р. № _____
(назва і розташування підприємства)
(посада керівника, який видав наказ / розпорядження)

у складі голови комісії _____
(прізвище, ім'я, по батькові, посада)

членів комісії _____

провела огляд основних фондів підприємства і проаналізувала такі матеріали: _____
(назва)

Комісія встановила: _____
 (висновки щодо техніко-економічних показників стану основних фондів)

Рішення комісії:
 (обґрунтовані висновки про необхідність консервації основних фондів, термін консервації та пропозиції щодо джерел фінансування)

Голова комісії _____ "_____" _____ 2 ____ р.
(підпис, дата)

Члени комісії _____ "_____" _____ 2 ____ р.
(підпис, дата)

5.2.6. Контроль ефективності використання основних засобів в управлінському обліку

Управлінський облік, як уже зазначалось, – це система управління виробництвом. Тому, поряд з власне обліком, чи не першочерговим є забезпечення оперативного дійового контролю за ефективністю використання активів, праці, формуванням витрат виробництва тощо. Щодо основних засобів такий контроль потрібно проводити не тільки за фактами здійснення господарських операцій, а він має бути певною мірою прогнозним. Зокрема, в управлінському обліку основних засобів важливе місце займає контроль забезпеченості підприємств основними засобами, оскільки відхилення від оптимального рівня як в один, так і в інший бік спричинює зниження ефективності виробництва. Причому негативний вплив таких відхилень проявляється через зниження ефективності використання основних засобів і за принципом відлуння (луни) відображається на загальній ефективності виробництва.

Скажімо, недостатня забезпеченість підприємства основними засобами призводить до їхнього надто інтенсивного використання, передчасного зносу, надмірних витрат на ремонти, зрештою звичайної ліквідації. Одночасно роботи виконуються несвоєчасно, або порушується технологія їхнього виконання, відтак зростають втрати продукції. Наявність зайвих основних засобів теж не є бажана, оскільки при цьому вони окуповуються занадто довго. До того ж це зумовлює додаткові витрати на їх зберігання, підтримання в робочому стані тощо.

Тому одним із головних завдань управлінського обліку є контроль за оптимальним забезпеченням підприємства основними засобами. Для цього необхідне поєднання планових і облікових методів. Зокрема, слід визначити потребу основних засобів на підприємстві. Відразу зазначимо, що нормативні вартісні показники чи навіть визначені у фізичних одиницях, поширені в спеціальній економічній літературі, для цього не придатні, оскільки не враховують особливостей конкретного підприємства. Тому такі нормативи можна використовувати тільки як орієнтовні. Реальну ж потребу основних засобів в управлінському обліку можна визначити лише за технологічними картами витрат на виробництво з урахуванням технічних характеристик машин, обладнання, механізмів, за допомогою яких виконують увесь комплекс робіт за технологією виробництва на цьому підприємстві.

Маючи розрахунок потреби в основних засобах, її порівнюють із фактичною наявністю відповідних об'єктів на підприємстві, виявляючи таким чином рівень забезпеченості ними за окремими видами, марками тощо. Загальну ж оцінку забезпеченості підприємства¹ визначають за показником фондозабезпеченості – співвідношенням вартісної оцінки наявних основних засобів до потреби, або за показником фондоозброєності праці – співвідношенням середньорічної вартості основних фондів до середньорічної чисельності працівників. Крім цього, важливими показниками, що дають змогу

¹ На сільськогосподарських підприємствах фондозабезпеченість визначають також як співвідношення вартості основних засобів до

контролювати наявність передумов для забезпечення ефективного використання основних засобів, є енергоозброєність праці – співвідношення середньорічної кількості енергетичних потужностей у кінських силах до середньорічної чисельності працюючих, та електроозброєність праці - відношення спожитої за рік електроенергії у кіловат-годинах до середньорічної чисельності працюючих.

В управлінському обліку необхідно враховувати такі показники, які не тільки характеризують забезпечення підприємства основними засобами, а й дають змогу контролювати їх якісний стан. Зокрема, рівень зносу основних засобів, що визначається як співвідношення нарахованої суми зносу за весь період експлуатації до первісної вартості об'єктів, свідчить про їхню придатність до подальшої експлуатації, її орієнтовну тривалість у майбутньому. Реальну забезпеченість підприємства основними засобами можна точніше визначити за залишковою вартістю – різницею між первісною вартістю об'єктів і нарахованою сумою зносу.

Однак навіть при повному забезпеченні потреби в основних засобах вони часто використовуються неефективно. Тому в управлінському обліку контролюють рівень використання основних засобів. Зокрема, визначають такі показники: коефіцієнт використання основних засобів співвідношення тих, що використовуються, до наявних; коефіцієнт змінності роботи машин і механізмів (обладнання) співвідношення відпрацьованих машино-змін до їх фактичної наявності; коефіцієнт використання календарного фонду робочого часу – співвідношення кількості днів (годин) роботи машин і механізмів (обладнання) до календарного фонду; напруженість використання машин чи виробничих площ приміщень – співвідношення обсягу виробленої продукції до кількості одиниць машин чи площі приміщень; коефіцієнт інтенсивності навантаження машин і механізмів (обладнання) – співвідношення кількості виробленої продукції за одиницю часу до їхньої продуктивності за технічними даними.

Однак зазначені показники є здебільшого ретроспективними. Тому в управлінському обліку використовують насамперед такі, котрі дають змогу

оперативно контролювати ефективність експлуатації основних засобів і вживати заходів щодо уникнення негативних моментів, що при повторюваності зумовлює загальний низький рівень віддачі. Це такі показники, як продуктивність машин і механізмів за зміну, витрати робочого часу машин на одиницю виробленої продукції чи роботи. Ці показники є специфічними залежно від виду машин і механізмів (обладнання), інколи застосовують умовні вимірники.

Так, ефективність використання автотранспорту в управлінському обліку контролюють не тільки за фізичними показниками загального пробігу та пробігу з вантажем у кілометрах, середньої швидкості за годину, кількості перевезених вантажів у тоннах за зміну, а й за умовним показником виконаними тонно-кілометрами. Їхня кількість визначається як добуток перевезеної маси вантажу на віддаль його доставки за кожну поїздку окремо, а потім додають загальну кількість тонно-кілометрів за кожною з них.

Ефективність використання тракторів, комбайнів в управлінському обліку контролюють як за фізичними гектарами обсягів виконаних робіт, так і за умовними еталонними гектарами, що визначають з урахуванням тривалості зміни в годинах, коефіцієнтів переведення тракторів в еталонні (вони встановлені директивно залежно від потужності тракторів: Т-150 = 1,65; К-700 = 2,1; МТЗ-80 = 0,7 тощо) та коефіцієнтів виконання змінного завдання у фізичних одиницях. Наприклад, за зміну трактор МТЗ-80 за нормою має виконати $7 \text{ год.} \times 0,7 = 4,9 \text{ ум. ет. га}$. Фактичний коефіцієнт виконання змінного завдання складає на боронуванні посівів 33 га (фактично): $30 \text{ га (за нормою)} = 1,1$. Отже фактично цим трактором виконано $4,9 \text{ ум. ет. га (за нормою)} \times 1,1 = 5,39 \text{ ум. ет. га}$.

Щодо приміщень і споруд оперативний контроль ефективності їхнього використання в управлінському обліку здійснюють порівнянням фактичної завантаженості (заповнюваності) з проектною: співвідношенням кількості продукції, що зберігається, до нормативної місткості складу; розміщеного

поголів'я до наявних головоміць; розміщеного обладнання до проектної кількості тощо.

Слід зазначити, що важливим заходом забезпечення ефективного використання основних засобів в управлінському обліку є попередній контроль, що дає змогу ще до здійснення операцій уживати дійових заходів у цьому напрямку. Тому вже в момент планування робіт, які мають виконуватись з допомогою основних засобів, необхідний уважний підхід до визначення доцільності тих чи інших операцій, їхній всебічний аналіз, що дає змогу забезпечити узгодження не тільки локальних заходів, а й таких, що виконуються в інших центрах відповідальності. Особливо важливим це є при використанні транспортних засобів, силових машин і обладнання.

Важливим заходом є також періодичні контрольні перевірки керівниками і спеціалістами центрів відповідальності умов експлуатації основних засобів безпосередньо на місцях їх використання, контрольні обміри (зважування, перерахунок) фактично виконаних робіт (виробленої продукції). При цьому не зайвим є і документальний контроль щодо відповідності записів у первинних документах, реєстрах аналітичного обліку. Використовується в управлінському обліку і такий вид контролю, як усні звіти посадових осіб перед керівниками і спеціалістами центрів відповідальності на щоденних чи тижневих аналітичних розглядах особисто або через засоби зв'язку: селектор, радіотелефон і т. п.

Позитивним тут є можливість зустрічного завірення достовірності результатів, оскільки будь-яка діяльність одних посадових осіб або центрів відповідальності, як правило, пов'язана з діяльністю інших. Крім цього, тут є можливість оперативно коригувати виробничу діяльність з урахуванням обставин, які складаються безпосередньо в цей момент.

Необхідно наголосити, що як документальний контроль за обліковими даними, так і фактичний контроль безпосередньо за місцями експлуатації основних засобів є однаково важливими. Тільки за умови їхнього раціонального поєднання можна забезпечити належний управлінський облік на підприємстві.

5.3. Особливості податкового обліку основних фондів та їх амортизації

Між Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” та Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” є суттєві розбіжності. Зокрема, щодо прийнятих термінів (основні фонди – у податковому обліку; основні засоби – за стандартом); групування об’єктів (чотири групи – у податковому обліку; 9 субрахунків – у фінансовому; нарахування амортизації (від залишкової вартості, до того ж сукупної об’єктів другої – четвертої груп раз на квартал – у податковому обліку; за п’ятьма можливими способами окремо за кожним об’єктом щомісяця – у фінансовому; віднесення витрат на поліпшення основних засобів (до 10% будь-яких витрат на поліпшення основних фондів можна віднести до валових витрат, а решту приєднують до залишкової вартості об’єктів першої групи, сукупної вартості другої, третьої та четвертої груп – у податковому обліку; віднесення витрат на ремонт у повній сумі до витрат звітного періоду (списання), оскільки вони здійснюються для підтримання об’єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод, і збільшення первинної вартості основних засобів на суму витрат на реконструкцію, модернізацію, модифікацію, добудову, обладнання, оскільки в результаті цього первинно очікувані економічні вигоди від використання об’єктів зростають – у фінансовому) тощо.

У фінансовому обліку витрати на формування основного стада відображають як капітальні інвестиції з подальшим зарахуванням до основних засобів і до собівартості продукції не включають. У податковому обліку витрати на придбання тварин основного стада списують на валові витрати.

Фінансовий облік основних засобів ведуть окремо за кожним об’єктом. У податковому обліку основні засоби обліковують окремо лише за об’єктами першої групи. У другій, третій і четвертій групах обліковується сукупна вартість усіх об’єктів.

Основні засоби у фінансовому обліку відображають за первісною (справедливою) вартістю. У податковому обліку до уваги беруть тільки

залишкову (балансову) вартість основних засобів. За умови, що залишкова вартість окремого об'єкта основних засобів першої групи зменшиться до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, вона списується на валові витрати. Таким чином, цей об'єкт вибуває із системи податкового обліку. У фінансовому обліку навіть повністю амортизовані об'єкти продовжують рахуватись аж до їх ліквідації чи продажу.

Невиробничі основні засоби в податковому обліку не враховуються, на відміну від фінансового обліку, де забезпечується облік усіх без винятку основних засобів.

Окремі особливості є і щодо відображення операцій з надходження і вибуття основних засобів.

Зокрема, до податкового кредиту відносять суму податку¹ на додану вартість, сплачену (нараховану) постачальникам і підрядникам у зв'язку з придбанням чи будівництвом основних засобів. Однак вартість цих об'єктів чи виконаних будівельно-монтажних робіт у валові витрати не включають. Разом з тим, до валових доходів зараховують виручку за реалізовані основні засоби або суму відшкодування, коли ліквідація певних об'єктів була вимушеною. Таким чином виникають податкові зобов'язання з податку на додану вартість. Одночасно залишкову вартість вимушено ліквідованих об'єктів зараховують до складу валових витрат.

Кореспонденція рахунків з оприбуткування придбаних основних засобів

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Перераховано постачальнику аванс на придбання трактора ХТЗ-150К-09	371	311	120
Відображено податковий кредит за ПДВ	641	644	20
Оприбутковано трактор і зараховано його до третьої групи в податковому обліку та на субрахунок 104 у фінансовому обліку	152 10/3(104)	63 152	100 100
Відображено податок на додану вартість	644	63	20
Зараховано аванс на оплату заборгованості	63	371	120

¹ Лише за виробничими основними засобами.

Певні особливості є у випадках придбання автомобілів, оскільки вони зараховуються на рахунок 10 “Основні засоби” за первісною вартістю, що включає: вартість об’єкта, сплачену постачальнику (підряднику); 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 установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов’язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Кореспонденція з обліку придбання вантажного автомобіля

Зміст	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Перераховано постачальнику попередню оплату за автомобіль	371	31	300,0
Відображено податковий кредит за податком на додану вартість	64,61	644	50,0
Відображено вартість автомобіля	152	63	250,0
Відображено податок на додану вартість	644	63	50,0
Оплачено вартість реєстрації автомобіля в державтоінспекції	152	31	0,2
Оприбутковано автомобіль у складі основних засобів	105	152	250,0
Проведено залік заборгованостей	63	371	300,0
Нараховано і сплачено податок із власників транспортних засобів	92	641	0,2

Подібним чином відображаються операції за придбаним легковим автомобілем, однак права на податковий кредит немає і сума ПДВ включається до первісної вартості цього об’єкта. Підприємства, що придбали легковий автомобіль, крім цих платежів, сплачують пенсійний збір у розмірі 3% від вартості купленого легкового автомобіля і включають цю суму в первісну вартість об’єкта – дебет 152, кредит 65.

При будівництві основних засобів кореспонденція рахунків залежить від того, яким способом воно здійснювалось. При підрядному способі будівництва операції відображаються майже так само, як і при купівлі основних засобів з

тією відмінністю, що розрахунки з підрядником здійснюються за виконані етапи, а тому тут необхідно стежити за правильністю відображення податкового кредиту з урахуванням першої та другої подій.

Зокрема, при перерахуванні підряднику авансу на підприємствах, одночасно з цим відображають податковий кредит. Надалі ж, як правило, спочатку підрядник виконує певний етап будівельно-монтажних робіт, передбачений проектно-кошторисною документацією, а оплата за нього є другою подією.

При завершенні будівництва аванс зараховується в оплату останнього етапу й оплата здійснюється лише на різницю між ними. Причому вона може бути і попередньою – до підписання акта виконаних робіт та акта приймання-передачі об'єкта в експлуатацію.

Кореспонденція рахунків при будівництві основних засобів підрядним способом

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума тис. грн.
Перераховано 25% кошторисної вартості виробничого приміщення як аванс підряднику	371	311	60,0
Відображено податковий кредит за ПДВ	6411	644	10,0
Прийнято за актом виконані роботи першого етапу	151	63	75,0
Відображено податковий кредит	6411	63	15,0
Прийнято за актом виконані роботи другого етапу	151	63	75,0
Відображено податковий кредит	6411	63	15,0
Прийнято за актом виконані роботи третього етапу	151	63	50,0
Відображено ПДВ без віднесення до податкового кредиту	644	63	10,0
Зараховано авансом у погашення заборгованості підряднику	63	371	60,0
Введено об'єкт в експлуатацію	10/1(103)	151	200

Будівництво об'єктів господарським способом відображається за кореспонденцією рахунків із придбання будівельних матеріалів, і тут виникає

податковий кредит, за правилом першої події, однак немає валових витрат. Так само відсутні валові витрати за оплатою праці, нарахованою будівельникам, відрахуваннями на соціальні заходи. На амортизацію будівельних машин і механізмів не коригують оподатковуваний прибуток. Усе це зумовлено тим, що об'єкт основних засобів при використанні його у виробничій діяльності підприємства буде амортизуватись і тоді на суму його амортизації зменшиться оподатковуваний прибуток.

Кореспонденція рахунків при будівництві основних засобів господарським способом

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума, тис. рн.
Оплачено вартість проектно-кошторисної документації будівництва виробничого приміщення	63	311	12,0
Відображено податковий кредит за ПДВ	6411	644	2,0
Отримано проектно-кошторисну документацію і включено її вартість у витрати будівництва	152	63	10,0
Відображено ПДВ	644	63	2,0
Придбано будматеріали:			
– попередня оплата	63	311	75,0
– податковий кредит	6411	644	15,0
– оприбуткування	205	63	75,0
– відображення ПДВ	644	63	15,0
Нараховано оплату праці будівельній бригаді та проведено відрахування з неї на соціальні заходи	152	66,65	25,0
Списано будматеріали на будівництво	152	205	75,0
Нараховано амортизацію підйомного обладнання	152	13	2,0
Введено виробниче приміщення в експлуатацію	10/1(103)	152	112,0

На відміну від фінансового й управлінського обліку, де у витратах виробництва амортизація відображається як їх елемент у складі статті “Витрати на утримання основних засобів”, у податковому обліку вона не включається у

валові витрати. До того ж методика визначення амортизації основних засобів нині може бути різною у фінансовому (управлінському) та податковому обліку, оскільки Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” передбачено, що її можна розраховувати п’ятьма вказаними способами, або підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Таким чином, якщо у фінансовому та управлінському обліку амортизацію основних засобів (крім інших необоротних активів) підприємство нараховує за прямолінійним методом або зменшення залишкової вартості прискорене зменшення залишкової вартості) – кумулятивним чи виробничим методами, неминуче виникає незбігання її суми з даними податкового обліку. Це зумовлено тим, що в податковому обліку вона далі нараховується згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Цей порядок нарахування амортизації основних засобів є обов’язковим у податковому обліку, незалежно від того, котрий із методів її визначення передбачить підприємство своєю обліковою політикою за П(С)БО 7 “Основні засоби” для застосування у фінансовому та управлінському обліку.

Для забезпечення правильного нарахування амортизації основних фондів за нормами податкового законодавства необхідно уточнити дані аналітичного обліку. З цією метою слід перевірити описи інвентарних карток з обліку основних засобів, тип. ф. № ОЗ-10, що мають відображати точний перелік об’єктів, віднесених до кожної класифікаційної групи. Попередньо ж, разом з інженерами підприємства, необхідно проаналізувати правильність віднесення до кожної класифікаційної групи конкретних об’єктів основних засобів, що обліковуються в інвентарних картках обліку основних засобів. Особливо це стосується типових форм ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-9, оскільки правильність віднесення основних фондів до відповідної класифікаційної групи можна встановити лише з урахуванням їх технічних характеристик.

До того ж треба мати на увазі, що періодично змінювалась гранична вартість, котра в останні роки є підставою для віднесення засобів праці до основних фондів, оскільки у зв'язку з інфляцією замість визначення вартісної межі згідно з Положенням “Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” було встановлено, що до основних засобів не належать предмети вартістю до 15 мінімальних розмірів заробітної плати за одиницю за ціною придбання, незалежно від терміну служби, але з окремими винятками з цього правила. Таким чином, гранична мінімальна вартість основних засобів змінювалась від 100 крб. у 1980 р. до 255 грн. у 1996 р., що зумовлювало певні труднощі в обґрунтованому віднесенні окремих засобів праці до основних фондів чи малоцінних і швидкозношуваних предметів. Крім цього, це призвело до нечіткого розмежування їх в обліку навіть при правильному відображенні при зарахуванні на баланс, оскільки згідно з п.12 вищезазначеного положення змін у бухгалтерському обліку основних засобів, зарахованих на баланс до прийняття П(С)БО 7 “Основні засоби”, тобто до 2000 р. з цієї причини не було.

Варто наголосити, що цьому питанню взагалі не надавали належного значення, оскільки віднесення основних засобів до тих чи інших груп за умови правильного застосування норм амортизації практично не впливало на достовірність звітних показників. Лише починаючи з другого півріччя 1997 р., коли нарахування амортизації було кардинально змінене, проблема правильного групування основних фондів стала вкрай важливою.

Другою характерною помилкою в обліковому забезпеченні звітності є неправильне визначення залишкової вартості основних засобів, хоч останні роки у зв'язку з реформуванням власності та приватизацією підприємств украї важливим є саме це питання, оскільки викривлення реальної вартості об'єктів приватизації неприпустиме.

Разом з тим, на більшості підприємств залишкова, а інколи й первісна вартість основних засобів неточна. Причому її викривлення відбулось як в один (зменшення), так і в інший (збільшення) боки. Причин тут кілька. Насамперед

слід зазначити, що помилки виникли внаслідок неправильних індексацій вартості основних засобів у зв'язку з інфляцією. Як відомо, такі індексації проводились чотири рази: за станом на 1 травня 1992 р., 1 серпня 1993 р., 1 січня 1995 р. і 1 квітня 1996 р. В основу індексації закладено належність основних засобів до класифікаційних груп і галузей народного господарства. Причому принцип індексації змінювався. Так, у 1992 р. на кожному підприємстві враховувалась належність основних засобів за відповідною класифікацією до галузей народного господарства, і коефіцієнти індексації однотипних будівель залежно від цього могли складати від 11 до 17, а машин і обладнання – від 9 до 841 разу. В 1993 р. і наступних роках належність основних засобів до відповідної галузі народного господарства вже не враховувалась. Вартість усіх будівель, споруд і передавальних пристроїв збільшувалась за однаковими коефіцієнтами, але з урахуванням термінів уведення в експлуатацію. У зв'язку з цим найчастішими були помилки, пов'язані з віднесенням конкретних об'єктів основних засобів до відповідних галузей народного господарства.

Наприклад, на підприємствах системи хлібопродуктів є основні засоби, що належать до галузей, які за індексацією за станом на 1 травня 1992 р. визначені як “Заготівлі” та “Борошнокруп’яна і комбікормова”. Хоч коефіцієнти індексації вартості будівель першої та другої галузей тоді були майже однаковими – 15 і 14, унаслідок подальших індексацій їх вартість уже відрізнялась на значну суму, що була кратною таким коефіцієнтам індексації: 37,6 разу – в 1993 р., 44 рази – в 1995 р., 7,5 разу – в 1996 р. Таким чином, залежно від того, до якої класифікаційної галузі віднесено, наприклад, склад, його початкова балансова вартість відрізняється за станом на 1 січня 1997 р. уже в 1240 разів. Частими є також помилки в застосуванні коефіцієнтів індексації в наступні роки. Оскільки вони були різними, залежно від термінів уведення об'єктів в експлуатацію чи віднесення їх до класифікаційних груп за натурально-речовими ознаками: будівлі, споруди та передавальні пристрої, обладнання тощо, а відрізнити їх

важко, то це призвело до неправильного застосування коефіцієнтів індексації та помилок у визначенні первісної вартості основних засобів.

Залишкова ж вартість засобів, крім того, що вона автоматично викривлена внаслідок згаданих помилок при індексації, в багатьох випадках є нереальною через неправильне визначення їх зносу. Насамперед такі помилки виникли у випадку неправильного застосування норм амортизації, оскільки, як відомо, сума зносу основних засобів дорівнює їх амортизації на повне відновлення.

При цьому слід урахувати, що протягом останніх 30 років норми амортизації змінювались тричі. Причому, починаючи з 1991 р., норми амортизаційних відрахувань визначались тільки на повне відновлення, на відміну від попередніх, коли існували також норми амортизації на капітальний ремонт. До того ж норми амортизації значно підвищились. Якщо, наприклад, у 1970 р. норма амортизаційних відрахувань на повне відновлення будівель полегшеної кам'яної кладки складала 1,5% від їх балансової вартості, то вже в 1991 р. – 2,5%. Подібним чином змінились і норми амортизаційних відрахувань решти основних засобів. Якщо врахувати, що сума зносу основних засобів відображалась до 1996 р. в інвентарних картках з обліку основних засобів лише раз на рік, то зрозуміло, що це не сприяло уникненню помилок щодо правильності визначення залишкової вартості основних засобів.

Певною мірою облікове забезпечення звітності ще більше ускладнилось у зв'язку із застосуванням понижуючих коефіцієнтів нарахування амортизації, а отже, і зносу основних засобів їх частими змінами. Наприклад, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 16 травня 1996 р. № 523 “Про проведення індексації балансової вартості основних фондів і визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне їх відновлення в 1996 – 1997 р.” амортизаційні відрахування на повне відновлення, а отже, і сума зносу основних засобів за четвертий квартал 1996 р. і перший – третій 1997 р. визначались не у повному розмірі, а зі застосуванням коефіцієнтів, що збільшувались від 0,25 до 0,85. У четвертому кварталі 1997 р. амортизацію і знос потрібно було

нараховувати в повному обсязі. Однак потім внесли зміни і в третьому кварталі 1997 р. застосовувався коефіцієнт 0,70, а не 0,85, як визначалось спочатку. На четвертий квартал 1997 р. було продовжено застосування коефіцієнта 0,70, хоч початково він був визначений як одиниця. На 1998 р. продовжили застосування понижуючого коефіцієнта 0,70, однак 10 лютого 1998 р. внесено зміни до ст. 22 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”, згідно з якими в 1998 р. застосовувався понижуючий коефіцієнт нарахування амортизації основних засобів 0,6. Коефіцієнти зменшення амортизації (зносу) основних засобів за 1995 – 2000 рр. подано далі.

Коефіцієнти зменшення амортизації (зносу) основних засобів

Роки	Квартали			
	I	II	III	IV
1995	0,25	0,5	0,75	1,0
1996	1,0	1,0	0,35	0,5
1997	0,5	0,5	0,7	0,7
1998	0,6	0,6	0,6	0,6
1999	1,0	0,8	0,8	0,8
2000	1,0	0,8	0,8	0,8

Змінено традиційний порядок відображених в обліку витрат на капітальний ремонт основних засобів. На виконання згаданої постанови наказом Міністерства фінансів України від 14 червня 1996 р. № 120 було встановлено, що витрати на закінчений капітальний ремонт відносяться на збільшення балансової вартості основних засобів. Потім було вирішено, що витрати на реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів, їх капітальний і поточний ремонт можна списувати на валові витрати з подальшим віднесенням на витрати відповідних виробництв, але лише в межах 10 відсотків сукупної залишкової вартості основних фондів на початок року¹. Решта ж витрат приєднується до їхньої вартості. Оскільки нарахування амортизації та зносу проводиться від загальної балансової (залишкової)

¹ 1. Окремих об'єктів першої групи, загальної вартості об'єктів другої чи третьої груп.

вартості, включаючи і витрати на закінчений ремонт, то це також ускладнило контроль за правильністю їх нарахування, а отже, і визначення залишкової вартості основних засобів.

Тому необхідно уточнити суму зносу основних засобів за станом на 1 липня 1997 р. за кожним об'єктом, маючи на увазі, що нарахування амортизації здійснювали з наступного місяця після введення основних засобів в експлуатацію. Отже, при визначенні тривалості місяців експлуатації об'єктів основних засобів завжди треба один місяць відкинути. Наприклад, будівлю введено в експлуатацію у лютому 1980 р. Отже, тривалість її експлуатації становитиме 10 місяців – у 1980 р., 192 місяці протягом 1981 – 1996 рр. та 6 місяців – у 1997 р., що разом складає 208 місяців. Відразу ж треба врахувати, що протягом 1995 – 1997 рр. застосовувались понижуючі коефіцієнти нарахування амортизації (зносу) основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів введений в експлуатацію до 1 січня 1995 р., від загальної кількості місяців його використання треба відняти 30 місяців – останніх два з половиною роки, що передують даті зміни порядку нарахування їх амортизації (зносу), а потім додати 19,05. Останнє число – це сума добутоків місяців 1995 – 1996 рр. і першого півріччя 1997 р. на коефіцієнти нарахування амортизації, що застосовувались у цей період. Зокрема, в 1995 р. вона складала $(0,25 \times 3) + (0,50 \times 3) + (0,75 \times 3) + (1,0 \times 3) = 7,50$; у 1996 р. відповідно $(1,0 \times 3) + (1,0 \times 3) + (0,35 \times 3) + (0,50 \times 2) = 8,55$; за перше півріччя 1997 р. $(0,50 \times 3) + (0,50 \times 3) = 3,0$.

Коли ж певний об'єкт основних засобів введено в експлуатацію протягом 1995 р. чи пізніше, то коригування тривалості його використання проводиться не за цими даними, а вирахованими в кожному випадку окремо.

Визначивши таким способом тривалість місяців експлуатації кожного об'єкта основних засобів, вираховують рівень його зносу за станом на 1 липня 1997 р. У наведеному прикладі тривалість експлуатації будівлі в місяцях, що враховують при визначенні її зносу, складає $(208 - 30 + 19,05) = 197,05$ місяця.

Річний відсоток амортизації згідно з нормами, що діяли до 1 липня 1997 р., для цієї будівлі був встановлений 2,8. Отже, рівень її зносу за станом на 1 липня 1997 р. дорівнює $197,05 \text{ місяця} \times 2,8 = 55,17$ відсотка. Помноживши первісну (відновну) вартість цієї будівлі (тобто вартість після індексації), наприклад 120630 грн., на рівень зносу, одержимо його суму з початку експлуатації $(120630 \times 55,17) / 100 = 66551$ грн. Після цього, віднявши від первісної (відновної) вартості будівлі суму зносу, визначимо її залишкову вартість $120630 - 66551 = 54079$ грн., що є основою для нарахування амортизації (зносу) в третьому кварталі 1997 р. З цією метою залишкову вартість будівлі треба помножити на відсоток квартальної норми амортизації, встановлений для першої групи основних засобів $(54079 \times 1,25 \times 0,7) / 100 = 473,19$ грн. Для податкового обліку цієї цифри достатньо. Однак у фінансовому обліку амортизація основних засобів, їх знос відображаються щомісяця. Щоб визначити місячну суму амортизації та знос основних засобів, треба її квартальну суму поділити на три: $473,19 / 3 = 157,73$ грн. Саме ця сума амортизації будівлі буде віднесена на витрати виробництва за дебетом відповідних затратних рахунків і кредит субрахунка 131 “Знос основних засобів” і відображена в карточці обліку основних засобів як сума зносу цього об’єкта за місяць.

Для розрахунку амортизації (зносу) основних засобів у четвертому кварталі треба визначити їх залишкову вартість на 1 жовтня 1997 р. і помножити її на встановлений відсоток амортизації. В цьому прикладі залишкова вартість будівлі буде складати $54079 - 473,19 = 53605,81$ грн., квартальна сума амортизації $(53605,81 \times 1,25 \times 0,7) / 100 = 469,05$ грн., а в розрахунку на місяць $469,05 : 3 = 156,35$ грн. У наступних кварталах при визначенні суми амортизації (зносу) кожного разу треба визначати залишкову вартість основних засобів на початок кожного з них заново¹. При цьому слід

¹ При цьому слід врахувати витрати на ремонти, реконструкцію, модернізацію, інші види поліпшення основних засобів.

пам'ятати, що амортизація основних засобів у податковому обліку нараховується окремо за кожним об'єктом лише щодо тих, які належать до першої групи. За основними засобами другої, третьої та четвертої груп вона нараховується від сукупної залишкової вартості за кожною з цих груп. Однак у фінансовому та управлінському обліку амортизацію і знос основних засобів необхідно обліковувати відповідно до кожного об'єкта окремо, незалежно від того, до якої групи вони належать. Це зумовлено тим, що облік витрат виробництва не можливий за загальною сумою амортизації, тому, що більшість основних засобів використовується в конкретних виробництвах, і для відображення амортизації на рахунках з обліку витрат треба мати її суму за кожним із них, що без даних про суму амортизації щодо об'єктів визначити не можна. Сума ж зносу за кожним об'єктом у фінансовому обліку є дуже важливою для визначення результатів при його реалізації чи ліквідації.

Амортизація основних засобів другої, третьої та четвертої груп нараховується до досягнення ними нульової балансової вартості і на цьому припиняється. Щодо об'єктів першої групи, то вона нараховується за кожним об'єктом доти, поки його залишкова вартість не зменшиться до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. До цього моменту нарахована амортизація на валові витрати не відноситься, а лише на витрати виробництва. Балансова ж вартість об'єктів першої групи, коли вона зменшилась до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, відображається у складі валових витрат за кореспонденцією рахунків дебет 841, кредит 13. Одночасно цю ж суму відносять на дебет рахунків 83 (23, 91, 92) з кредиту рахунка 841. У результаті балансова вартість такого об'єкта основних засобів дорівнює нулю і нарахування амортизації за ним далі не здійснюється.

Балансова вартість основних фондів за кожний квартал у податковому обліку вираховується за формулою:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1),$$

де **Б(а)** – балансова вартість групи (окремого об'єкта I групи) на початок розрахункового кварталу; **Б (а-1)** – балансова вартість групи (окремого об'єкта I групи) на початок кварталу, що передував розрахунковому; **П (а-1)** – витрати на придбання основних фондів, капітальний і поточний ремонт, реконструкцію, модернізацію, інше поліпшення, здійснені в попередньому кварталі; **В (а-1)** – вартість основних засобів, що вибули з цієї групи за попередній квартал; **А(а-1)** – сума амортизації, нарахована за попередній квартал.

У зв'язку з цим треба мати на увазі, що через особливості щодо визначення балансової (залишкової) вартості основних фондів у податковому обліку доводиться паралельно обліковувати первісну вартість основних засобів у фінансовому та управлінському обліку, оскільки, навіть якщо за будівлями, спорудами, їх структурними компонентами, житловими будинками також здійснюється пооб'єктний облік, їхня залишкова вартість, а отже і первісна буде різною.

Це зумовлено тим, що згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що перевищують 10% їх сукупної балансової вартості за всіма групами, збільшують балансову вартість груп II, III і IV чи окремих об'єктів основних фондів групи I, пропорційно сукупній балансовій вартості таких груп та таких окремих об'єктів основних фондів групи I на початок розрахункового періоду. Звідти випливає, що незалежно від того, на якому об'єкті здійснювався капітальний ремонт, реконструкція, модернізація та інші поліпшення, у податковому обліку збільшується балансова (залишкова) вартість усіх чотирьох груп¹.

Очевидно, що такий варіант не придатний для цілей фінансового та управлінського обліку, бо він викривлює залишкову, а отже, первісну вартість об'єктів, амортизацію і знос за кожним із них, а також, витрати виробництва та фінансові результати. Зокрема, при застосуванні податкового методу

¹ Така думка ДПА України. – Див.: Все про бухгалтерський облік. – 2003 – № 51. – С. 4.

визначення балансової вартості основних засобів у фінансовому й управлінському обліку можна дійти до абсурду, коли в результаті реконструкції приміщення цеху – об’єкта I групи збільшиться вартість мобільного телефону – об’єкта IV групи.

Логічно було б при реконструкції або іншому поліпшенні будівель і споруд чи їх структурних компонентів 10-відсотковий ліміт витрат, які можна віднести до валових витрат, визначати за кожним об’єктом окремо, а суму перевищення приєднувати до балансової вартості саме цього об’єкта, а не розподіляти між усіма іншими, тим більше належними до решти груп. Однак вимог податкового законодавства треба дотримуватись, незважаючи на його алогічність, а тому інший варіант можливий лише у фінансовому та управлінському обліку, оскільки за П(С)БО 7 “Основні засоби” їх первісна вартість збільшується на суму витрат, пов’язаних із поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

Через це виникають розбіжності в кореспонденції рахунків із списання витрат на ремонти, поліпшення об’єктів основних фондів (засобів).

Кореспонденція рахунків податкового й фінансового обліку з відображення витрат на ремонти та поліпшення основних фондів (засобів)

Зміст витрат	Податковий облік		Фінансовий облік	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Поточний і капітальний ремонти, що не ведуть до поліпшення основних фондів (засобів)	–	–	84 (23, 91, 92, 93)	23, 151
Поточний і капітальний ремонти, що поліпшують основні фонди: –10% сукупної балансової вартості всіх груп	841 84 (23, 91, 92, 93)	23 841	–	–
– решта суми	10/1, 2, 3, 4	23	–	–
Модернізація, модифікація, добудова, дообладнання тощо, що веде до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання	–	–	103-106 108-109	151

об'єкта				
Реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів:	841	151		
– 10% сукупної балансової вартості всіх груп	84 (23, 91, 92, 93)	841	–	–
– решта суми	10/1, 2, 3, 4	151	–	–

Однак, незважаючи на це, кореспонденцію рахунків у податковому й фінансовому обліку потрібно здійснювати за взаємопов'язаними схемами, інакше неможливо забезпечити узагальнення обігів і сальдо за аналітичними рахунками на синтетичних, хіба що взагалі вести на підприємствах паралельно дві Головні книги¹.

Враховуючи, що витрати на ремонти, модернізацію тощо включаються до балансової вартості основних фондів у податковому обліку інакше, ніж до первісної вартості основних засобів у фінансовому обліку, за окремими аналітичними рахунками, тобто об'єктами на субрахунках 102-109, будуть інші дані, ніж за I – IV групами. За синтетичним рахунком 10 “Основні засоби” також будуть розбіжності в податковому й фінансовому обліку. Проте загалом за всіма синтетичними рахунками підсумки обігів і сальдо будуть тотожні, що дасть змогу вести податковий і фінансовий облік за взаємопов'язаною кореспонденцією рахунків, забезпечувати контроль за правильністю записів на аналітичних рахунках шляхом звірення обігів і сальдо за ними в Головній книзі.

Наприклад, на підприємстві реконструйовано приміщення ремонтної майстерні. Її балансова вартість становить 120 тис. грн., витрати на реконструкцію – 60 тис. грн. Таким чином, за наведеним прикладом визначимо вартість об'єктів за різними видами обліку.

¹ Попри видиму абсурдність такого підходу до організації податкового й фінансового обліку, аналіз сучасних “нововведень” дає вагомі підстави думати, що він недалекий до втілення у практику. Адже, наприклад, первинний та аналітичний облік ПДВ дублюється вже давно.

**Відмінності у визначенні вартості основних фондів (засобів)
у податковому й фінансовому (управлінському) обліку**
(тис. грн.)

Основні фонди – у податковому обліку				Основні засоби – у фінансовому й управлінському обліку			
Групи	Найменування	Балансова вартість на:		Субрахунки	Найменування	Первісна вартість на:	
		початок I кварталу	початок II кварталу			початок I кварталу	кінець I кварталу
I	Адмінбудинок	45	49	103	Приміщення амін-будинку	96	96
	Ремонтна майстерня	120	130		Ремонтна майстерня	140	200
	і т. д.				і т. д.		
	Всього	210	228		Всього	1220	1268
II	Всього	71	78	104	Комбайн	125	125
					Трактор	140	140
					і т. д.		
					Всього	460	460
III	Всього	15	16	105	Автомобіль “Камаз”	170	170
IV	Всього	24	26		Автомобіль “ЗАЗ-ДСО”	52	52
					і т. д.		
					Всього	654	654
	Разом	320	348	Разом	2334	2382	

Зокрема за даними податкового обліку збільшилась балансова вартість приміщення адмінбудинку, автомобільного транспорту, інших основних фондів, електронно-обчислювальних машин, їх програмного забезпечення тощо, оскільки сума перевищення витрат на реконструкцію ремонтної майстерні понад 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів 60–(320 × 10

: 100) = 28 тис. грн. розподілена пропорційно до цієї ж сукупної вартості: $(1 + 28 : 320) \times 45 = 49$ тис. грн.; $(1 + 28 : 320) \times 120 = 130$ тис. грн. і т. д.

За даними фінансового обліку зростає лише первісна, отже, й залишкова вартість ремонтної майстерні, але не на частину витрати із реконструкції, а на всю їхню суму. За рештою об'єктів основних засобів первісна вартість залишається незмінною.

З урахуванням того, що балансова вартість основних фондів для нарахування амортизації визначається щоквартально, необхідно скласти такий розрахунок її коригування.

Розрахунок балансової вартості основних фондів на початок другого кварталу 2003 року

Групи основних засобів	Балансова вартість основних фондів на початок попереднього (першого) кварталу, грн.	Сума амортизації за попередній квартал, грн., коп.	Вартість об'єктів, що надійшли в групу за попередній (перший) квартал, грн.	Вартість об'єктів, що вибули з групи за попередній (перший) квартал, грн.	Балансова вартість основних фондів на кінець попереднього (другого) кварталу без урахування амортизації, грн., коп. (гр. 2 – гр. 3 – гр. 4 – гр. 5)
1	2	3	4	5	6
I група	1126750	9859,06	121920	150610	1088201
II група	179124	9486,68	21145	7160	187522
III група	329658	8653,52	24160	–	345164
IV група	40000	4000,00	10000	5000	41000
Разом:	1675532	28099,26	177225	162770	1661887

На підставі такого коригування відображають залишкову вартість основних засобів на початок кожного звітного кварталу в розрахунку амортизаційних відрахувань.

Слід зазначити, що відповідного реєстру нарахування амортизації, що враховував би особливості її визначення, котрі виникли після 1 липня 1997 р., поки що не встановлено. Однак, відповідно до потреб податкового обліку її можна визначати в реєстрі наступної форми.

Розрахунок амортизації основних фондів

Групи основних фондів	Балансова вартість на початок __ кварталу, грн.	Норма амортизації, %	Квартальна сума амортизації, грн.	і т. д.
I група – будівлі, споруди тощо				
Адмінбудинок	48938	2	979	
Ремонтна майстерна	130500	2	2610	
I т. д.				
Всього	228376	2	4568	
II група – автомобільний транспорт тощо	77212	10	7721	
III група – інші основні фонди	16312	6	979	
IV група – електронно-обчислювальні машини тощо	26100	15	3915	
Разом	348000	*	17183	

У фінансовому обліку треба використовувати реєстр іншої форми, де можна подати пооб'єктний перелік основних засобів за всіма субрахунками, визначати місячну суму амортизації, вказувати кореспонденцію рахунків з обліку витрат виробництва, на якій відносять її суму. Причому навіть при застосуванні податкового методу нарахування амортизації у фінансовому обліку, що можна робити за П(С)БО 7 “Основні засоби”, вона буде відрізнитись від визначеної в податковому обліку, адже балансова вартість основних фондів та залишкова вартість основних засобів за даними цих видів обліку є різною.

Тому доцільно взагалі у фінансовому обліку застосовувати інший метод нарахування амортизації, передбачений П(С)БО 7 “Основні засоби”, враховуючи складність податкового методу та його часті зміни.

Наприклад, починаючи з 2003 р., основні засоби групують за чотирма групами (раніше було три). До першої групи належать будівлі, споруди, їх структурні компоненти, в т. ч. житлові будинки та передавальні пристрої. Її можна позначити умовно¹ 10/1 “Будівлі та споруди”.

Друга група охоплює автомобільний транспорт, меблі, інше конторське (офісне) обладнання, побутові електричні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти. Цю групу можна позначити 10/2 “Автотранспорт, меблі, прилади”.

До третьої групи належать інші основні фонди, що не ввійшли до першої та другої груп, включаючи прилади промислового призначення, сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу та продуктивну худобу і багаторічні насадження. Їх можна умовно позначити 10/3 “Інші основні фонди”.

Четверта група – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, телефони (у т. ч. стільникові), мікрофони та рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних предметів. До основних фондів групи 4 включають фонди, придбані після 01. 01. 2003 р., а також витрати на їх поліпшення. Таку групу можна умовно позначити 10/4 “Електронно-обчислювальні машини”. На 2004 р. визначено нові норми нарахування амортизації: I група – 2% проти 1,25%; II група – 10% проти 6,25%; III група – 6% проти 3,75% та встановлено нову норму – 15% для IV групи вже з 2003 р. Крім цього, за П(С)БО 7 “Основні засоби” при реконструкції тощо та консервації основних засобів у фінансовому обліку амортизація на такі об’єкти не нараховується. У податковому обліку припинити нарахування амортизації через ці причини можна лише за основними фондами першої групи. Щодо належних до II – IV груп, то згадані причини на нарахування амортизації не впливають, вона далі визначається від сукупної вартості цих груп. Тільки при реалізації окремих фондів II – IV груп

¹ Невідповідність субрахунків з обліку основних засобів за новим Планом рахунків у фінансовому обліку та їхніх груп у податковому обліку мала б бути усунена Міністерством фінансів України. Оскільки цього поки-що не зроблено, можна скористатися таким умовним позначенням.

змінюється їхня сукупна вартість, а отже, і сума нарахованої амортизації за ними в податковому обліку.

Сума амортизаційних відрахувань нематеріальних активів: ліцензій і дозволів на користування землею, водою, іншими природними ресурсами, на здійснення окремих видів діяльності, оренду будівель і споруд тощо визначається платниками податку окремо за кожним їх видом. Норм нарахування амортизації не встановлено і вона визначається відповідно до терміну використання нематеріальних активів (або з терміну діяльності підприємства), але не більш ніж 10 років. Затверджуються розрахунки амортизації нематеріальних активів керівником підприємства. Наприклад, вартість ліцензії для здійснення вантажних перевезень складає 4000 грн., а термін використання 5 років. Отже, сума амортизації в розрахунку на квартал для цього виду нематеріальних активів складає $4000 \text{ грн.} / 5 \text{ років} \times 4 \text{ квартали} = 200 \text{ грн.}$, а її норма $200 \text{ грн.} / 4000 \text{ грн.} \times 100 = 5\%$.

При визначенні амортизації нематеріальних активів треба пам'ятати що вона нараховується не від залишкової, а від їхньої первісної (відновної) вартості до досягнення нульової залишкової вартості та відображається лише у фінансовому обліку за кореспонденцією рахунків дебет 83 (23, 91, 92, 93), кредит 133, а на валові витрати не відноситься, оскільки враховується при коригуванні оподаткованого прибутку.

Варто звернути увагу, що відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" амортизації підлягають також продуктивні тварини основного стада (корови, свинюматки тощо), а її визначення проводиться за будь-яким із передбачених методів нарахування. Однак, якщо за іншими основними засобами на суму нарахованої амортизації коригують оподатковуваний прибуток (нагадаємо, це стосується сільськогосподарських підприємств-неплатників ФСП), то амортизація продуктивних тварин на зменшення цього прибутку не відноситься, оскільки в податковому обліку витрати на формування основного стада включаються до валових витрат підприємства. У фінансовому обліку

амортизація продуктивних тварин включається до витрат виробництва, отже, до собівартості продукції тваринництва.

Окремі особливості є в податковому обліку вибуття основних засобів. При цьому, хоч кореспонденція рахунків при реалізації основних фондів є однаковою для всіх чотирьох груп – дебет 972, кредит 10, суми, які тут вказують, відрізняються: за об'єктами I групи записують балансову вартість; за об'єктами II – IV груп – вартість продажу, тобто виручку за них. У такому ж порядку відображається безоплатна передача основних фондів.

Разом з тим, сукупна балансова вартість II – IV груп основних фондів не змінюється, якщо причини вибуття об'єктів тут інші, ніж продаж.

У фінансовому обліку за П(С)БО 7 “Основні засоби” за кредитом будь-якого субрахунка, незалежно від причин вибуття основних засобів, списують первісну вартість об'єктів – частину на субрахунок 131, залишкову вартість на субрахунки 972, 973, 975, 976. Проте це не означає, що суми за кредитом субрахунків 102-109 збігається із записаними за кредитом груп 10/1, 2, 3, 4, не зважаючи на те, що балансова вартість об'єкта мала дорівнювати його залишковій вартості. Якщо до впровадження П(С)БО 7 “Основні засоби” та внесення змін у Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” балансова і залишкова вартість збігалися і могли б вважатись синонімами, то нині вони сумарно відрізняються, що зумовлено відмінностями податкового й фінансового обліку основних фондів (засобів), викладеними вище. Тому й результати від продажу об'єктів будуть різними за даними податкового та фінансового обліку.

Зокрема, за об'єктами першої групи до валових доходів включається сума перевищення виручки від продажу над їх балансовою вартістю. У фінансовому обліку за кредитом субрахунка 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” відображається вся сума виручки від продажу будь-яких основних засобів.

При перевищенні балансової вартості об'єктів основних фондів I групи над виручкою від продажу в податковому обліку така різниця включається до

валових витрат. У фінансовому обліку на субрахунок 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” списується вся залишкова вартість будь-якого об’єкта.

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації основних фондів I групи

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Списано залишкову вартість реалізованого складу	972	10/1 (103)	45,0
Списано суму нарахованого зносу	131	103	15,0
Відображено виручку від реалізації	361	742	66,0
Нараховано податкове зобов’язання за ПДВ	742	6411	11,0
Відображено валові доходи (66-11-45), оскільки виручка від продажу перевищує балансову вартість об’єкта ¹	747	747	10,0

За об’єктами II-IV груп сума перевищення виручки над балансовою вартістю всієї групи основних фондів включається до валових доходів. Перевищення балансові вартості об’єкта, що належить до цих груп, над виручкою від його продажу в податковому обліку не відображається.

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації основних фондів II – IV груп

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Списано залишкову вартість вантажного автомобіля	972	10/2 (105)	100,0
Списано суму його зносу	131	10/2 (105)	2,0
Відображено виручку від реалізації автомобіля	361	742	240,0
Нараховано податкове зобов’язання за ПДВ	742	6411	40,0
Відображено валові доходи ¹ , оскільки виручка перевищує сукупну балансову вартість (185 тис. грн.) основних фондів II групи (240-40-185)	747	747	15,0

¹ Коли б виручка складала, припустимо, 36 тис. грн., це проведення було б таким: дебет 841, кредит 841 на суму (36-6-45) 5 тис. грн.

Таким чином, за даними податкового обліку взагалі не визначається прибуток чи збиток від продажу об'єктів основних фондів, тоді, як у фінансовому обліку це можна зробити за кожним окремим об'єктом основних засобів після закриття рахунків з обліку доходів від реалізації необоротних активів (дебет 742, кредит 79 – 55 тис. грн. за приміщенням складу та 200 тис. грн. за вантажним автомобілем) і їхньої собівартості (дебет 79, кредит 972 – 45 та 100 тис. відповідно). Звідси прибуток буде визначено за таким записом: дебет 79, кредит 44 – 10 тис. грн. за приміщенням складу та 100 тис. грн. за вантажним автомобілем відповідно.

Варто звернути увагу, що до валових доходів за вантажним автомобілем зараховано лише 15 тис. грн.

Досить ускладнився податковий облік ліквідації основних засобів, оскільки тут доводиться враховувати такі нюанси, як наприклад, причина ліквідації (вимушена чи ні), оформлення її додатковими документами, крім “Акта на списання основних засобів” тип. Ф. № 03-3, наприклад, висновком санітарно-епідеміологічної чи карантинної служби, держтехнагляду з охорони праці, Міністерства з надзвичайних ситуацій тощо.

Зокрема у разі ліквідації основних засобів за рішенням підприємства чи руйнування, викрадення або вимушеної відмови від їх використання за обставин загрози та наявності таких додаткових документів балансова вартість окремого об'єкта першої групи списується на валові витрати. Якщо ж цих документів немає, балансову вартість такого об'єкта на валові витрати не відносять, хоча з першої групи її виключають (прирівнюють до нуля) так само, як і в попередньому випадку.

Однак це не стосується об'єктів другої – четвертої груп, за якими у таких випадках не виникає валових витрат, а балансова вартість основних фондів цих груп не змінюється².

¹ Коли виручка менша, ніж сукупна балансова вартість об'єктів II – IV груп, жодного переведення щодо валових витрат, тим більше валових доходів, не роблять, хоч у фінансовому обліку в таких випадках виходить збиток.

² Пп. 6.4.8 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”

Крім того, необхідно скоригувати вхідний ПДВ пропорційно до суми недоамортизованої вартості таких об'єктів і віднести його до податкових зобов'язань з урахуванням оцінки за звичайними цінами.

У той же час на підприємствах агропромислового виробництва здійснюється обов'язкове страхування основних засобів. Тому, як правило, страхові організації здійснюють відшкодування завданих збитків (компенсують втрати) у випадках ліквідації об'єктів із незалежних від підприємства причин. Отже, у податковому обліку на суму такої компенсації за об'єктами першої групи збільшується валовий дохід, а за належними до II – IV груп зменшується балансова вартість основних фондів відповідної групи¹.

При передачі основних фондів в оренду податковий облік залежить від виду оренди (лізингу):

- а) за договором оперативної оренди вартість переданих об'єктів не змінює балансової вартості груп;
- б) за договором фінансової оренди балансова вартість відповідної групи зменшується у порядку, передбаченому для продажу основних фондів.

На підприємствах, що отримали основні фонди у фінансову оренду, збільшується балансова вартість відповідної групи в порядку, передбаченому для придбання основних фондів².

Кореспонденція рахунків з ліквідації основних фондів I групи

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума тис. грн..
А) Списано приміщення контори за самостійним рішенням підприємства: – у частині амортизованої вартості	131	10/1 (103)	45,0
– балансову вартість визначено як різницю між оцінкою будівлі за звичайними цінами та сумою податкового зносу	976	10/1 (103)	18,0

¹ П.п.8.4.9 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

² Пп.п. 8.5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

– скориговано суму податкового кредиту відповідно до балансової вартості контори (18 × 20%) методом “червоне сторно”	6411	644	3,6
– закрито субрахунок 644	976	644	3,6
– включено суму ПДВ до податкових зобов’язань	976	6411	3,6
Б) Списано дамбу, зруйновану повинню, що підтверджує висновок Міністерства з надзвичайних ситуацій:			
– у частині амортизованої вартості	131	10/1 (103)	25,0
– балансову вартість споруди віднесено на валові витрати	841	10/1 (103)	35,0
	10/1 (103)	841	35,0

Якщо від ліквідації об’єктів отримано матеріали, які можуть бути використані в майбутньому (дрова, залізобетонні блоки тощо), то їх оприбутковують в обох випадках однаково, за дебетом субрахунків 203, 205, 209 та кредитом субрахунка 746 у фінансовому обліку. В податковому обліку така операція не відображається. Лише за умови, що такі матеріали реалізуються, податковий облік здійснюється в звичайному порядку і вартість продажу відноситься до валових доходів, виникають податкові зобов’язання за податком на додану вартість.

У той же час певні витрати (нарахована оплата праці, відрахування на соціальні заходи, послуги інших підприємств) з ліквідації основних фондів включаються до валових витрат у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 66, 65, 63 та одночасно списуються на субрахунок 976 з кредиту субрахунка 841.

Кореспонденція рахунків з ліквідації основних фондів II – IV груп

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
А) Списано вантажний автомобіль за самостійним рішенням підприємства на основі акта на списання автотранспортних засобів, тип. ф. № 03-4, до якого додано висновок державтоінспекції про неможливість його подальшого	131	105	95,0

використання: – у частині амортизованої вартості			
– залишкову вартість	976	105	15,0
Б) Списано комп'ютер застарілої моделі на основі акта на списання основних засобів, тип. ф. № 03-3: – у частині амортизованої вартості	131	109	1,0
– залишкову вартість	976	109	0,5
– нараховано податкові зобов'язання відповідно до звичайної ціни цього комп'ютера на дату ліквідації (250 × 20%)	976	6411	0,05

Таким чином, при ліквідації основних фондів II – IV груп їхню балансову вартість у податковому обліку не списують, а тому сукупна балансова вартість відповідної групи не змінюється, незалежно від того, якими документами це оформлено.

У той же час за відсутності додаткових документів, що підтверджують неможливість подальшого використання ліквідованого об'єкта за початковим призначенням, нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ від його вартості на дату ліквідації, визначеної за звичайними цінами.

5.4. Фінансовий облік довготермінових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій та інших довготермінових активів

Методологічною основою обліку довготермінових фінансових інвестицій є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 12 “Фінансові інвестиції”. Згідно з ним довготермінові фінансові інвестиції – це вкладення в цінні папери інших підприємств, облігації державних і місцевих позик, статутний капітал асоційованих і дочірніх та спільних підприємств, ощадні депозитні сертифікати, казначейські зобов'язання інших підприємств тощо.

За дебетом рахунка 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” відображають вартість довготермінових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи

зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведуть за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” ведуть за видами довготермінових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому аналітичний облік має забезпечити можливість отримання інформації про довготермінові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Типові операції за рахунком 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Зміна характеру інвестицій (наприклад, у результаті того, що сторонні особи, які їх отримали від підприємства, виявилися пов'язані з ним та ін.)	14	14
Передача отриманих векселів або переданого у фінансову оренду майна як довготермінових фінансових інвестицій іншим підприємствам	14	16
Передача інших необоротних активів, коштів чи запасів, призначених для невиробничої діяльності як інвестицій	14	18
Відображення негативного гудволу за переданим як довготермінові інвестиції цілісним майновим комплексом (чи його частиною)	14	19
Відображення негативного гудволу за придбаними немонетарними активами (облігації державної та місцевої позик, акцій інших підприємств)		
Передача готівки як довготермінових фінансових інвестицій	14	30
Перерахування коштів як довготермінових фінансових інвестицій у безготівковому порядку	14	31
Переведення поточних фінансових інвестицій у довготермінові	14	35
Передача дебіторської заборгованості, пов'язаної із здійсненням спільної діяльності без створення юридичної особи як довготермінових фінансових інвестицій	14	37
Вкладення пайових внесків членів КСП як довготермінових фінансових інвестицій в інше підприємство	14	41
Відображення різниці між вартістю зарахованих як довготермінових фінансових інвестицій акцій та їх номінальною вартістю	14	42
Відображення заборгованості засновників підприємства за коштами і засобами, які вони мають внести як довготермінові фінансові інвестиції	14	46
Вкладення як довготермінових фінансових інвестицій в інші підприємства отриманих довготермінових позик	14	50
Вкладення як довготермінових фінансових інвестицій в інші підприємства отриманих короткотермінових позик	14	60
Відображення коштів чи майна, переданого дочірніми підприємствами іншим підприємствам як довготермінових фінансових інвестицій	14	68
Зарахування як довготермінових фінансових інвестицій в інше підприємство вартості реалізованої йому продукції (товарів, робіт, послуг)	14	70

Зарахування як довготермінових фінансових інвестицій в інше підприємство вартості реалізованої йому іноземної валюти чи інших оборотних активів	14	71
Збільшення частки інвестора на суму нарахованого прибутку чи переоцінки інвестицій, що зараховують як приріст довготермінових фінансових інвестицій	14	72
Зарахування на приріст довготермінових фінансових інвестицій дивідендів, належних інших підприємствам	14	73
Курсова різниця за довготерміновими фінансовими інвестиціями в іноземній валюті	14	74
Повернення довготермінових фінансових інвестицій нематеріальними активами	12	14
Відображення дивідендів від довготермінових фінансових інвестицій, отриманих пов'язаними сторонами:		
– готівкою	30	14
– у безготівковому порядку	31	14
– шляхом зарахування до поточних фінансових інвестицій	35	14
– віднесенням на розрахунки з дебіторами	37	14
Списання перевищення номінальної вартості акцій за довготерміновими фінансовими інвестиціями над вартістю їхньої реалізації	42	14
Повернуто суму довготермінової позики за рахунок довготермінових фінансових інвестицій	50	14
Погашення короткострокових позик за рахунок довготермінових фінансових інвестицій	60	14
Передача дочірньому підприємству довготермінових фінансових інвестицій	68	14
Списання вартості довготермінових фінансових інвестицій на підприємствах, які не використовують рахунки класу IX (малі підприємства)	85	14
Втрати від зменшення вартості довготермінових фінансових інвестицій при їхньому обліку методом участі в капіталі	96	14
Відображення собівартості реалізованих довготермінових фінансових інвестицій	97	14
Списання втрат довготермінових фінансових інвестицій від стихійного лиха, техногенних катастроф та аварій	99	14

Облік капітальних інвестицій регулюють Положення (стандарти) бухгалтерського обліку “Баланс”, 7 “Основні засоби”, 8 “Нематеріальні активи”. Зокрема, як капітальні інвестиції підприємства здійснюють придбання і будівництво основних засобів. Витрати на цю мету обліковують окремо від витрат виробництва, оскільки їх проводять для забезпечення не одного, а кількох виробничих циклів. У виробничі та валові витрати капітальні вкладення

включатимуть поступово після введення основних засобів в експлуатацію шляхом нарахування амортизації.

Рахунок 15 “Капітальні інвестиції” призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За дебетом рахунка 15 “Капітальні інвестиції” відображають збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

На субрахунку 151 “Капітальне будівництво” відображають витрати на будівництво, що здійснюють як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведуть облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

Субрахунок 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведуть на рахунку 10 “Основні засоби” (крім об’єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” відображають витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведуть на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

На субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” відображають витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведуть на рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

На субрахунку 155 “Формування основного стада” обліковують витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (крім тварин, які обліковують на рахунку 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”).

Будівництво здійснюють двома способами: а) господарським – якщо підприємство виконує ці роботи своїми засобами і за власні кошти чи кредити;

б) підрядним – коли будівництво чи інші капітальні роботи здійснює підрядник за договором.

Облік будівництва організують залежно від способу виконання робіт. Витрати на капітальне будівництво, здійснюване господарським способом, обліковують за дебетом рахунка 15 “Капітальні інвестиції”, субрахунок 154 “Капітальне будівництво” відповідно до таких статей: а) матеріали; б) основна заробітна плата робітників; в) експлуатація будівельних машин і механізмів; г) інші витрати. Решту витрат, пов’язаних із виконанням будівельних і монтажних робіт, обліковують у складі накладних витрат.

Накладні витрати на окремі об’єкти капітальних вкладень розподіляють у порядку, прийнятому при встановленні їх ліміту. Так, якщо ліміт на ці витрати визначали у відсоток до суми прямих витрат, то й розподіл накладних витрат проводять відповідно до цього, а коли визначають ліміт у відсотках до суми основної заробітної плати – накладні витрати розподіляють пропорційно до фактично нарахованої суми.

За відомістю розподілу накладних витрат здійснюють запис: дебет рахунка 15 “Капітальні інвестиції”, аналітичні рахунки обліку витрат на окремі об’єкти і кредит рахунка 15, аналітичний рахунок “Накладні витрати будівництва”.

Якщо будівництво здійснюють підрядним способом на підставі договору, де обумовлені кошторисна вартість будівництва і терміни виконання робіт, підприємство є замовником. Послуги, які може надавати своїми силами і засобами замовник, підрядник оплачує за кошторисною вартістю. Відповідно до графіку виконуваних робіт в обумовлені договором терміни замовник приймає у підрядника закінчені об’єкти або виконані роботи, складаючи акти за встановленою формою. Акти є підставою для оплати замовником побудованих об’єктів, виконаних робіт.

Нараховані підряднику суми обліковують за дебетом рахунка 15 “Капітальні інвестиції”, їх нагромаджують на аналітичних рахунках для

кожного об'єкта окремо без розподілу за статтями. Облік фактичних витрат веде підрядник, який визначає прибутки чи збитки, що є різницею між фактичними витратами на будівництво і кошторисною вартістю об'єктів, оплаченою замовником.

Закінчені об'єкти приймає спеціальна комісія, складаючи Акт прийняття-передачі основних засобів. В акті записують площу, об'єм, основні матеріали, з яких побудовано окремі конструктивні елементи об'єкта, якість роботи тощо і балансову вартість, за якою він буде оприбуткований. Закінчене будівництво приміщень і споруд, виконане господарським способом, оприбутковують за фактичними витратами, а виконане підрядником – за кошторисною вартістю.

Типові операції за рахунком 15 “Капітальні інвестиції”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нарахування зносу (амортизації) будівельних машин і механізмів, інших об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які використовують у будівництві	15	13
Відображення витрат на капітальне будівництво:		
– сировини і матеріалів	15	20
– купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів	15	20
– пально-мастильних матеріалів	15	20
Переведено тварини в основне стадо	155	21
Списання на капітальні інвестиції МШП із терміном служби до одного року	15	22
Віднесення на капітальні інвестиції робіт і послуг допоміжних виробництв (автотранспорту, водопостачання тощо)	15	23
Відновлення вартості об'єктів незавершеного будівництва, що призначалися для продажу	15	28
Дрібні витрати готівки на потреби капітальних вкладень (без відображення як розрахунки з підзвітними особами)	15	30
Оплата вартості виконаних робіт чи придбаних основних засобів (без відображення як розрахунки з постачальниками і підрядниками) з рахунків у банку	15	31
Проведено авансові платежі для фінансування капітальних вкладень готівкою шляхом здачі її у вечірню касу банку	15	33

Повернення пайовиком частки переданого йому об'єкта	15	37
Списання частини витрат майбутніх періодів	15	39
Передача незавершеного будівництва чи машин і механізмів у розібраному вигляді як пайових внесків засновників та учасників	15	41
Дооцінка незавершеного будівництва	15	42
Відображення погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу, переданими незавершеним будівництвом чи машинами і механізмами в розібраному вигляді	15	46
Віднесено на інвестиції резерв на відпустки	15	47
Здійснено інвестиції за рахунок гуманітарної допомоги	15	48
Оплата за рахунок довготермінових позик вартості робіт або машин і механізмів без відображення як розрахунки з постачальниками і підрядниками	15	50
Надходження орендної плати шляхом передачі незавершеного будівництва чи машинами і механізмами в розібраному вигляді	15	53
Оплата за рахунок короткотермінових позик вартості робіт або машин і механізмів без відображення як розрахунки з постачальниками і підрядниками	15	60
Виконання робіт підрядниками, оприбуткування машин і механізмів, що надійшли від постачальників	15	63
Відображення нарахованих платежів і зборів у зв'язку з проведенням капітальних вкладень	15	64
Нарахування страхових платежів за доставку машин і обладнання чи страхування незавершеного будівництва	15	65
Нарахована оплата праці будівельникам, слюсарям на збиранні машин і механізмів	15	66
Отримання незавершеного будівництва чи машин і механізмів в обмін за бартером як авансу	15	68
Відновлення в обліку вартості раніше списаного незавершеного будівництва	15	71
Надходження незавершеного будівництва в рахунок дивідендів	15	73
Безплатне надходження незавершеного будівництва	15	74
Списання нестач і втрат будівельних матеріалів на будівельних майданчиках при відсутності винних	15	94
Відображення відсотків за кредитами, отриманими на будівництво і придбання основних засобів	15	95
Віднесення витрат на реконструкцію, модернізацію, добудову, інші види поліпшення основних засобів (крім	10	15

ремонтів) на збільшення їх вартості		
Оприбутковано:		
– збудовані та придбані основні засоби і переведені в основне стадо тварини	10	15
– тимчасові (нетитульні) споруди	11	15
– придбані від постачальників нематеріальні активи чи виготовлені на підприємстві власними силами	12	15
– частини об'єкта, збудованого на кошти пайовиків, призначеної останнім для продажу	28	15
Надходження невикористаних коштів на капітальні інвестиції:		
– готівкою	30	15
– шляхом зарахування на рахунок у банку	31	15
Передача незавершеного будівництва як внеску в спільну діяльність	37	15
Уцінка незавершеного будівництва	42	15
Повернення невикористаних коштів цільового фінансування вартістю незавершеного будівництва, здійсненого за рахунок такого фінансування	48	15
Погашення довготермінових позик передачею незавершеного будівництва	50	15
Погашення короткотермінових позик передачею незавершеного будівництва	60	15
Відчуження об'єктів незавершеного будівництва в рахунок погашення заборгованості за податками і платежами	64	15
Списання втрат незавершеного будівництва внаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф чи аварій на підприємствах, що:		
– не застосовують рахунки класу 9 (малі підприємства)	85	15
– застосовують рахунки класу 9	99	15
Списання вартості демонтованого незавершеного будівництва	97	15

Облік довготермінової дебіторської заборгованості регулюють Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти” та 14 “Оренда”. Зокрема, як довготермінову дебіторську заборгованість обліковують дебіторську заборгованість фізичних і юридичних осіб, що не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. Сюди відносять заборгованість орендарів за передане їм на

умовах фінансової оренди майно, суми за отриманими довготерміновими векселями як забезпечення довготермінової заборгованості, заборгованість працівників підприємства за виданими їх позиками та ін. Для обліку такої заборгованості призначено рахунок 16 “Довготермінова дебіторська заборгованість”. За дебетом рахунка 16 “Довготермінова дебіторська заборгованість” відображається виникнення (збільшення) довготермінової дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення (списання).

На субрахунку 161 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду” відображають чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”.

На субрахунку 162 “Довготермінові векселі одержані” ведуть облік векселів, одержаних у забезпечення довготермінової дебіторської заборгованості.

Субрахунок 163 “Інша дебіторська заборгованість” призначений для обліку довготермінової дебіторської заборгованості, не відображеної на інших субрахунках рахунка 16 “Довготермінова дебіторська заборгованість”, зокрема, розрахунки з працівниками за виданими довготерміновими позиками тощо, інші види розрахунків.

Аналітичний облік довготермінової дебіторської заборгованості ведуть за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Типові операції за рахунком 16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Передача у фінансову оренду:		
– основних засобів	16	10
– інших необоротних матеріальних активів	16	11
– нематеріальних активів	16	12
Отримано довготерміновий вексель у забезпечення заборгованості дебітора	16	37

Відображення нарахованої орендної плати авансом	16	69
Відображення доходу від реалізації за довготерміновим векселем без відображення на рахунку розрахунків з покупцями і замовниками	16	70
Позитивна курсова різниця за перерахунком заборгованості в іноземній валюті, дохід від операційної оренди активів	16	71
Відображення доходів від реалізації майнових комплексів	16	74
Повернення орендарем орендованих на умовах фінансового лізингу основних засобів	10	16
Оприбуткування інших необоротних матеріальних активів (бібліотечних фондів, МШП з терміном служби більш ніж один рік, інвентарної тари, предметів прокату) в рахунок погашення довготермінової дебіторської заборгованості	11	16
Повернення нематеріальних активів, переданих у фінансову оренду	12	16
Передача отриманих векселів або переданого у фінансову оренду майна як довготермінових фінансових інвестицій іншим підприємствам	14	16
Надходження коштів у рахунок погашення довготермінової дебіторської заборгованості:		
– готівкою	30	16
– зарахуванням на рахунки в банку	31	16
– перерахуванням через банк, коли у виписці банку з рахунка підприємства вони ще не відображені (перебувають “у дорозі”)	33	16
Зарахування довготермінової дебіторської заборгованості як поточних фінансових інвестицій	35	16
Переведення довготермінової дебіторської заборгованості в поточну	37	16
Відображення негативної курсової різниці при перерахунку довготермінової дебіторської заборгованості в іноземній валюті	84	16
Списання довготермінової дебіторської заборгованості як втрати через надзвичайні події (смерть боржника внаслідок стихійного лиха, аварій та ін.) на підприємствах, що:		
– не застосовують рахунки класу 9 (малі підприємства)	85	16
– застосовують рахунки класу 9	99	16
Списання довготермінової дебіторської заборгованості на витрати, коли суд чи арбітраж відмовив у задоволенні позову щодо її стягнення	97	16

Облік інших необоротних активів регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”. До них належать такі кошти чи запаси, які не використовуються у виробничій діяльності та не знайшли відображення на інших рахунках з обліку необоротних активів. Для обліку таких активів призначений рахунок 18 “Інші необоротні активи”. За дебетом рахунка 18 “Інші необоротні активи” відображають надходження інших необоротних активів, за кредитом – їх вибуття.

На цьому рахунку також відображають активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошові кошти, заблоковані в судовому порядку або податковими органами.

До рахунка 18 “Інші необоротні активи” можуть відкривати субрахунки, на яких облік наявності та руху інших необоротних активів ведуть за видами цих активів.

Типові операції за рахунком 18 “Інші необоротні активи”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображення заблокованих коштів на рахунках у банку	18	31
Відображення заблокованих коштів при перерахуванні їх з банків інших міст чи поштових відділень	18	33
Відображення заблокованих депозитних вкладів	18	35
Внесення розблокованих коштів як довготермінових фінансових інвестицій або їх придбання за рахунок цих коштів	14	18
Розблокування рахунків у банку	31	18
Розблокування депозитних вкладів	35	18
Списання втрат заблокованих коштів в іноземній валюті при зниженні курсу національної валюти або втрат інших необоротних активів на підприємствах, що:		
– не застосовують рахунки класу 9 (малі підприємства)	85	18
– застосовують рахунки класу 9	97	18
Списання втрат заблокованих коштів та інших необоротних активів унаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф чи аварій	99	18

Облік гудволу здійснюють відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”. Негативний гудвіл за стандартом – це перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань над вартістю їх придбання на дату купівлі. Тобто це різниця між вартістю цілісного майнового комплексу чи його частини і сумою сплаченого за нього (чи за частину) підприємством. Якщо сплачена сума перевищує вартість об’єкта, різницю обліковують на субрахунку 192 “Негативний гудвіл”. При цьому за кредитом рахунка відображають цю різницю, а за дебетом ту частину її, яка визнана доходом підприємства, що придбало об’єкт.

Якщо ж частка покупця менша від вартості придбання, різницю обліковують на субрахунку 191 “Гудвіл”.

Типові операції за рахунком 19 “Гудвіл при придбанні”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображення частини гудволу, визнаної доходом	19	74
Відображення гудволу за придбаними немонетарними активами (облігацій державної та місцевої позик, акцій інших підприємств)	14	19
Відображення гудволу за придбаними об'єктами	37	19
Відображення гудволу за внутрішніми розрахунками з дочірніми підприємствами	68	19

Розділ 6. Облік виробничих запасів

6.1. Фінансовий облік виробничих запасів

Облік запасів, у т. ч. і виробничих регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Згідно з ним запаси – це активи, які утримує підприємство для подальшого продажу за умови звичайної господарської діяльності, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, або утримує для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління виробництвом.

Зокрема, до виробничих запасів належать сировина і матеріали, придбані напівфабрикати, пальне та мастильні матеріали, тверде паливо, тара, будівельні матеріали, запасні частини та інше.

Необхідно забезпечувати чіткий контроль за їх наявністю, надходженням і вибуттям, не допускати можливостей для змішування кількості та вартості різних номенклатур, щоб не створювати умов для пересортування та нестач одних матеріалів за рахунок покриття надлишками інших. Місця зберігання товарно-матеріальних цінностей мають бути належно підготовленими і надійними, щоб виключити псування чи крадіжки матеріалів. Кожне з них

(склад, комора тощо) повинні мати відповідний шифр (номер), котрий обов'язково вказують у всіх первинних документах.

Усі товарно-матеріальні цінності, що знаходяться у місцях їх зберігання, відносять у підзвіт матеріально відповідальним особам (завскладом, комірник), з якими має бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність. Право отримувати для виробничих потреб матеріали мають відповідальні працівники, яких затверджують на початку року наказом керівника підприємства. У матеріально відповідальних осіб і в бухгалтерії повинні бути зразки підписів цих працівників.

Усі операції з надходження і вибуття товарно-матеріальних цінностей на складах відображають у картках чи книгах складського обліку. Книги мають бути пронумеровані, а кількість сторінок у кінці потрібно засвідчити підписами керівника і головного бухгалтера й скріпити печаткою. Книги чи картки складського обліку видають під розписку з відображенням у реєстрі їх видачі. На окремих аркушах книги чи картках вказують дату, порядковий номер картки, шифр матеріалу, його назву, вимірники, ціну; їх підписує головний бухгалтер (бухгалтер з обліку матеріалів).

Записи операцій із надходження чи вибуття матеріалів у книгах чи картках здійснює завскладом (або бухгалтер складу) на основі первинних документів.

На основі записів у книгах чи картках складського обліку матеріально відповідальні особи складають реєстр приймання-здачі документів (або звіт про рух матеріалів) у двох примірниках, до якого додають усі первинні документи; один із них разом із первинними документами передають у бухгалтерію в установлені терміни. В кінці кожного місяця залишки з книг чи карток складського обліку записують у сальдову відомість (книгу), що є в бухгалтерії.

У бухгалтерії підприємства, як правило, ведуть лише вартісний облік товарно-матеріальних цінностей, оскільки кількісний забезпечується на складах. У той же час у сальдових відомостях є інформація про наявність товарно-матеріальних цінностей на початок і кінець кожного місяця.

Крім цього, що в бухгалтерію надходять усі первинні документи на оприбуткування матеріалів, тут спочатку виписують первинні документи на їх видачу у виробництво чи на реалізацію, які після виконання повертаються назад разом із реєстрами приймання-здачі (звітами про рух матеріалів).

Усі прийняті від матеріально відповідальних осіб первинні документи з обліку матеріалів у бухгалтерії перевіряють, за необхідності таксують, групують за джерелами надходження і витрачання матеріалів, після чого проводять записи в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку за відповідною кореспонденцією рахунків. У встановлені терміни головний бухгалтер організовує вибіркочу або суцільну інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, за результатами якої відображають різницю в облікових реєстрах. Періодично на місцях зберігання товарно-матеріальних цінностей головний бухгалтер чи працівники матеріального відділу перевіряють стан обліку та зберігання матеріалів, проводять інструктажі щодо правильності записів у картках (книгах) складського обліку, оформлення первинних документів.

Схема обліку виробничих запасів не відрізняється від загальної. Дані первинних документів про надходження матеріалів (прибуткових ордерів, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, накладних) і про їх видачу та витрачання (вимог, лімітно-забірних карт, актів, накладних) відображають у картках (книгах) складського обліку. На їхній основі матеріально відповідальні особи (комірники) складають реєстри документів (звіти про рух матеріалів), де відображають зміни щодо надходження чи вибуття. Зміну залишків на кінець місяця в бухгалтерії підприємства відображають у сальдових відомостях (книгах). Далі проводять записи в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку за типовою кореспонденцією рахунків.

Для обліку наявності та руху сировини, основних і допоміжних матеріалів, необхідних для виробництва та інших господарських потреб, остаточно забракованої продукції використовують субрахунок 201 "Сировина і матеріали".

Облік кожного виду матеріалів здійснюють на окремих аналітичних рахунках за кількістю чи масою та вартістю. Якщо на підприємстві є різні за якістю матеріали одного найменування, необхідно забезпечити їхній роздільний облік. Оприбутковують матеріали за вартістю без податку на додану вартість. Суму ПДВ згідно з податковими накладними відносять на розрахунки з бюджетом.

Облік бензину, дизельного пального, інших рідких нафтопродуктів, мастила та вугілля, дров, торф'яних брикетів, інших видів палива ведуть на субрахунку 203 "Паливо" за кількістю і вартістю окремо за кожним видом нафтопродуктів, за їхніми марками, найменуванням і сортами твердого палива. Наприклад, окремо слід обліковувати бензин А-76, А-80, АИ-93 та ін.

Видачу пального, мастил, твердого палива здійснюють за лімітно-забірними картками або накладними. На їхній основі завідуючий нафтоскладом проводить записи про вибуття пального чи твердого палива (якщо тверде паливо занесено під звіт іншій матеріально відповідальній особі – відповідно списують із підзвіту цієї особи) та записує під звіт водіям чи механізаторам, зазначаючи це у подорожніх листах легкових чи вантажних автомобілів, облікових листах тракториста-машиніста. При витрачанні пального і мастил їх списують на основі останніх документів, згрупованих у нагромаджувальних відомостях обліку роботи вантажного автотранспорту чи використання машинно-тракторного парку. Тверде паливо списують на витрати виробництва на основі актів довільної форми.

При списанні пального і мастил, твердого палива враховують затверджені норми витрат та обсяг виконаних робіт (кілометри пробігу – для автомобілів, фізичні гектари або час роботи – для тракторів і комбайнів, час роботи котельні – при списанні вугілля тощо).

На основі записів у картках чи книгах складського обліку завідуючий нафтоскладом чи інша матеріально відповідальна особа складає в кінці місяця

звіт про рух матеріалів, залишки з якого переносять у сальдову відомість, а сумарні обіги – в реєстри аналітичного і синтетичного обліку матеріалів.

У переробних підприємствах харчової промисловості значний обсяг витрат припадає на пакування чи фасування або розлив готової продукції у відповідну тару. В обліку виділяють такі групи тари, як картонна і паперова (коробки, ящики, мішки), дерев'яна (ящики, бочки, лотки), металева (ящики, фляги, бідони, бочки, каністри), скляна (пляшки, банки та ін.), полімерна (бочки, каністри, фляги, ящики, лотки), а також тара-обладнання (піддони, контейнери).

Облік тари ведуть за субрахунком 204 “Тара і тарні матеріали”, до якого відкривають аналітичні рахунки за її видами і групами. Обліковують тару відповідно до матеріально відповідальних осіб, відображаючи переміщення її на підприємстві з місць зберігання у виробництво (цехи), а звідти на склад готової продукції та в реалізацію на підставі звітів про рух матеріалів.

Особливістю обліку тари є те, що скляна багатооборотна тара обліковується за заставними цінами. Якщо ж така тара не є оборотною, а входить у вартість готової продукції, вона обліковується за цінами придбання і списується на витрати виробництва за фактичною собівартістю. У зв'язку з цим в обліку необхідно розмежовувати зворотну скляну тару від незворотної, щоб не допустити його перекручування і створення умов для виникнення необлікованих надлишків тари за рахунок того, що заставні ціни, як правило, нижчі, ніж ціни її придбання в постачальників.

Облік тари при розфасуванні, упаковці, розливанні готової продукції та її реалізації також залежить від того, яка це тара: зворотна чи вона входить у вартість товару. Основою для розмежування тари на зворотну і незворотну є договір про заставу, укладений між виробником і покупцем.

Зворотна (заставна) тара відповідно до п. 4. 6. ст. 4. Закону України “Про податок на додану вартість” не включається до бази оподаткування і відображається у третьому розділі податкової накладної. Якщо тара входить у

вартість товару або вона реалізується покупцям, тобто є незворотною, її вартість записують у першому розділі податкової накладної та нараховують на цю суму податок на додану вартість. Якщо покупець не повертає зворотну тару протягом 30 днів після продажу товару, в цьому випадку виписують додаток № 2 “Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної”, де відображають її вартість і суму податку на додану вартість на неї з записом цих даних у книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) і включенням до декларації за звітний період, у якому надійдуть кошти в оплату цієї тари.

У товарно-транспортних накладних і податкових накладних вартість тари вказують в окремому рядку, коли тара не входить у ціну товарів. Якщо вартість тари входить у ціну товарів, то її вартість у документах продавця не вказується. Це стосується, наприклад, дерев'яної упаковки для обладнання, меблів, картонних ящиків, паперових мішків з окремими продовольчими товарами, коробок із взуттям тощо. Тому оприбуткування такої тари покупцем здійснюється за кількістю та якістю в оцінці за цінами можливої реалізації.

На багатооборотну тару продавець виписує сертифікат на її повернення у двох примірниках, один із яких передається покупцеві, якщо взаємовідносини між ними не систематичні. При систематичних взаємовідносинах (наприклад, молокозаводу і продовольчих магазинів) сертифікат на повернення тари не виписують. Коли вартість тари, на яку встановлені закладні ціни, утримується з покупця і повертається йому після повернення зворотної тари, такі суми не відображаються в податковому обліку в складі валових витрат покупця та валових доходів продавця, якщо тара була повернута з дотриманням встановлених термінів.

За порушення термінів повернення тари в договорі на поставку передбачають штрафні санкції: до 15 днів – 150% від вартості зворотної тари; більше 15 днів – 300% від вартості зворотної тари. За відмову від приймання якісної зворотної тари продавець оплачує покупцеві штраф у сумі 300% від

вартості тари. При відправці товарів без тари чи в неякісній тарі продавець сплачує покупцеві 5% штрафу від вартості товару, що має бути упакований у спеціальну тару. Суми сплачених штрафів не включають у валові витрати, а відображають за рахунок прибутку підприємства, що є у його розпорядженні після нарахування платежів у бюджет, а суми одержаних штрафів зараховують до складу позареалізаційних і валових доходів.

Для обліку цегли, вапна, щебеню, піску, гіпсу, керамзиту, пиломатеріалів, лісу-кругляка, черепиці, шиферу, покрівельного заліза, м'якої покрівлі, санітарно-технічних матеріалів, цвяхів, електроматеріалів, лаків, фарб, облицювальної плитки тощо та готових конструкцій (віконних і дверних блоків, котлів, калориферів, радіаторів, залізобетонних виробів та ін.), що використовують при капітальних вкладеннях і ремонтах, а також технологічних ліній для переробки продукції чи консервування, іншого обладнання, яке потребує монтажу й установки в допоміжних чи промислових виробництвах підприємства, призначений субрахунок 205 "Будівельні матеріали".

Облік будівельних матеріалів та обладнання до встановлення організовують аналогічно як і будь-які інші матеріальні цінності, тобто окремо за видами, сортами. Відмінності є лише в організації зберігання будівельних матеріалів, оскільки частина їх знаходиться на відкритих майданчиках (щебінь, пісок, залізобетонні вироби, ліс-кругляк) та в оформленні списання їх при витрачанні.

Так, при списанні будівельних матеріалів керуються проектно-кошторисною документацією на будівництво певних будівель і споруд та актами контрольних замірів, особливо при списанні матеріалів на фундаменти, стіни, покрівлю тощо. Списання будівельних матеріалів із підзвіту виконробів проводиться на основі актів про виконані роботи.

Схема обліку всіх товарно-матеріальних цінностей, у т. ч. будівельних матеріалів чи обладнання до встановлення однакова – від первинних документів (товарно-транспортних накладних, лімітно-забірних карт чи накладних, актів на

списання) до карток чи книг складського обліку та реєстрів або звітів про рух матеріалів, а далі – сальдових відомостей (книг), відомостей аналітичного обліку матеріалів, ф. № В-10, В-11, журналів-ордерів, ф. № 10, 10.1, Головної книги.

На субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” обліковують матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, що оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих із переробки. Аналітичний облік матеріалів, переданих у переробку, ведеться відповідно до інформації про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки та відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунка 20 без використання рахунків класу 8 або 9.

Для обліку підшипників, шестерень, шківів, сальників, шайб, привідних ременів, ланцюгів, фільтрів, поршневих кілець, колінвалів та інших деталей і запасних частин для автомобілів, тракторів, комбайнів, самохідних машин і обладнання, а також окремих вузлів чи агрегатів і навіть двигунів для заміни призначений субрахунок 207 “Запасні частини”. Тут обліковують також автомобільні та тракторні шини, акумулятори. Відповідно до вартості та дефіцитності запасних частин їх облік організовують у бухгалтерії підприємства по-різному. Дрібні запасні частини обліковують у сумарному виразі разом. Акумулятори, шини, коробки передач, двигуни, інші складні вузли та агрегати обліковують за кількістю і вартістю. На складах будь-які запасні частини, вузли й агрегати обліковують за кількістю щодо кожного номенклатурного номера (а не найменування, як це практикують у деяких підприємствах, бо, наприклад, загальна назва “підшипники” не дає права відкривати лише одну картку для складського обліку всіх їх модифікацій).

Як уже зазначалось, методика обліку товарно-матеріальних цінностей ідентична. Тому облік запасних частин ведуть за такою ж схемою, що й

матеріалів чи палива. Відмінність лише в тому, що при видачі запасних частин, особливо дорогих, обов'язковою умовою є здача на склад знятих із машин і механізмів, незалежно чи можуть вони бути реставровані, чи є металобрухтом, чи відходами. Залежно від майбутнього використання, старі запчастини оприбутковують на субрахунок 207 “Запасні частини” чи 209 “Матеріали” як металобрухт (відходи) за визначеними на підприємстві цінами, зменшуючи на цю суму витрати на ремонт машин і обладнання.

Крім цього, для визначення необхідних для ремонту запасних частин складають відомість дефектів, на підставі якої видають запасні частини під звіт для використання в ремонтних виробництвах за лімітно-забірними картами чи накладними. Списання з підзвіту витрачених на ремонт запасних частин проводять на основі відміток у згаданій відомості дефектів про фактичну заміну зношених чи поламаних запасних частин і акта на приймання-здачу відремонтованих і реконструйованих об'єктів. Далі схема обліку не відрізняється, і методика облікових записів однакова від карток складського обліку до Головної книги включно.

На підприємствах, де у незначних обсягах використовують матеріали сільськогосподарського призначення, наприклад, добрива і насіння – для газонів, клумб, корми для годівлі сторожових собак тощо (крім сільськогосподарських підприємств і тих, де створенні підсобні сільськогосподарські виробництва), застосовують субрахунок 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”. Схема обліку за цим субрахунком подібна до попередніх за винятком того, що в ньому використовують специфічні первинні документи: акти витрачання мінеральних, органічних добрив, отрутохімкатів і гербіцидів; акти на списання насіння і садивного матеріалу; відомості витрати кормів тощо.

Типові операції за рахунком 20 “Виробничі запаси”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Внутрішньовиробниче переміщення запасів	20	20
Оприбутковано:		
– виробничі запаси власного виробництва	20	23
– відходи, отримані внаслідок браку	20	24
– насіння і корми після визначення цільового призначення готової продукції	20	26
– насіння, садивний матеріал від урожаю поточного року	20	27
Перенесено товари, не придатні для реалізації, для виробничого використання	20	28
Оприбутковано виробничі запаси, придбані підзвітною особою за готівку	20	37
Одержано пайові внески у вигляді запасів	20	41
Проведено дооцінку виробничих запасів	20	42
Отримано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20	46
Придбано запаси за рахунок цільового фінансування	20	48
Отримано виробничі запаси від постачальників і підрядників	20	63
Нараховано податки, які включено до вартості виробничих запасів	20	64
Оприбутковано закуплені в громадян виробничі запаси	20	68
Оприбутковано запаси, раніше не враховані на балансі	20	71
Безплатно отримані запаси		
Одержано дивіденди у вигляді запасів	20	73
Отримано виробничі запаси в обмін за бартером	20	74
Отримано виробничі запаси від ліквідації основних засобів	20	74
Оприбутковано відходи, отримані від знищених унаслідок надзвичайних подій запасів	20	75
Відображення витрат на капітальне будівництво:		
– сировини і матеріалів	15	20
– купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів	15	20
– пально-мастильних матеріалів	15	20
Списано зі складу виробничі запаси у виробництво на підприємствах, які не використовують рахунки 8 класу	23	20
Витрачено матеріали на виправлення браку	24	20
Передано виробничі запаси на торговий склад для реалізації	28	20
Пред’явлено претензію постачальникам за порушення договірних умов при постачанні виробничих запасів	37	20
Списано виробничі запаси в рахунок витрат майбутніх періодів	39	20
Списано уцінку виробничих запасів	42	20
Витрачено матеріали на гарантійний ремонт проданої продукції	47	20
Списано зі складу виробничі запаси на виробництво на підприємствах, які не використовують рахунки 8 класу	80	20
Списано втрати від знецінення запасів, псування та уцінка запасів на підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9	84	20
Втрати запасів від надзвичайних подій на підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9	85	20
Списано запаси на загальновиробничі потреби	91	20
Списано запаси на загальногосподарські потреби	92	20
Списано запаси для забезпечення витрат зі збуту продукції	93	20
Списано запаси на утримання об’єктів ЖКГ, соціально-культурного призначення	94	20
Списання втрат від знецінення запасів	94	20
Списання суми нестачі запасів	94	20
Безплатно передані запаси	94	20
Списано запаси, знищені внаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій	99	20

Для обліку молодняку та дорослих тварин, вибракуваних з основного стада і поставлених на відгодівлю, зокрема, великої рогатої худоби, свиней, овець, птиці, звірів, кролів, бджолосімей, коней призначений рахунок 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”. Облік ведуть за кількістю, масою (за винятком звірів і бджолосімей) та вартістю. Молодняк ВРХ, овець, коней обліковують за статеві-віковими групами та роками народження, свиней – за місяцями, а птиці – у днях. Звірів обліковують за видами, кролів – за породами. Молодняк тварин племінних порід кожного виду обліковують за породами.

При вирощуванні та відгодівлі тварини збільшують свою живу масу, отже, і вартість. Тому їх щомісяця зважують повністю (ВРХ, свиней) або вибірково (овець, птицю) чи визначають вартість приросту відповідно до кількості кормоднів та їхньої вартості (звірі, коні, кролі). На вартість їхнього приросту тварин щомісяця дооцінюють. Якщо в окремі місяці тварин зважити не можна (нетелей, кітних вівцематок, порослих разових свиноматок), у такі місяці їх приріст не визначають, а роблять це після отримання від них приплоду.

При досягненні певного віку тварин переводять з однієї групи в іншу або після отримання приплоду – в основне стадо. Крім цього, тварин реалізують, забивають на м'ясо або вони гинуть. Поповнення поголів'я відбувається за рахунок приплоду від тварин основного стада чи купівлі.

Тому схема обліку має наступний вигляд. Всі наведені операції оформляють відповідними первинними документами, а саме: актами на оприбуткування приплоду тварин, відомостями зважування тварин за кожною з них і розрахунками визначення приросту тварин їхньої групи, актами на переведення тварин із групи в групу, актами на вибуття тварин і птиці. Дані цих первинних документів завідувачий ферми чи обліковець записують у журнал обліку руху худоби й птиці на фермі та на цій основі в кінці місяця складають звіт про рух худоби і птиці на фермі. В бухгалтерії господарства дані звітів записують у відомість аналітичного обліку тварин № 9с.-г. та Журнал-ордер № 9 с.-г., звідки кредитовий обіг за рахунком переносять у Головну книгу.

За дебетом рахунка 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі” відображається надходження (придбання, приплід молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракувана з основного стада худоба для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) тварин, які обліковуються за первісною вартістю; приріст живої маси молодняку тварин, а за кредитом – вибуття тварин унаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На субрахунку 211 “Молодняк тварин на вирощуванні” обліковують наявність, надходження й вибуття молодняку великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз і коней. Аналітичний облік ведуть відповідно до матеріально відповідальних осіб (ферм, відділків тощо) за виробничими й віковими групами.

1. Велика рогата худоба: телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації.

2. Свині: поросята до двох місяців (до відлучки від матки); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтний молодняк; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі.

3. Вівці й молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні.

4. Кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року.

5. Коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю) і молодняк племінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковують також за породами.

На субрахунку 212 “Тварини на відгодівлі” ведуть облік наявності та руху дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю й нагул. Аналітичний облік за видами худоби: велика рогата худоба на відгодівлі й нагулі; свині на відгодівлі; вівці на нагулі та відгодівлі; кози на нагулі й

відгодівлі. М'ясокомбінати на цьому субрахунку обліковують худобу, що перебуває на промисловій відгодівлі.

На субрахунку 213 “Птиця” обліковують наявність та рух як молодняку, так і дорослої птиці. Аналітичний облік ведуть за обліковими групами.

1. Кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк.

2. Кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо.

3. Качки: молодняк; доросле стадо.

4. Гуси: молодняк; доросле стадо.

5. Індики: молодняк; доросле стадо.

6. Цесарки: молодняк; доросле стадо.

7. Перепілки: молодняк; доросле стадо.

На спеціалізованих племінних підприємствах, птахофабриках, комплексах із виробництва продукції тваринництва на промисловій основі, та м'ясокомбінатах облік худоби й птиці ведеться щодо вікових (технологічних) груп.

На субрахунку 214 “Звірі” обліковують наявність і рух хутрових звірів. Аналітичний облік ведуть за видами звірів окремо молодняку й основного стада.

На субрахунку 215 “Кролі” обліковують наявність і рух кролів. Аналітичний облік ведуть за породами окремо молодняку й основного стада.

На субрахунку 216 “Сім'ї бджіл” здійснюють облік наявності та руху бджолиних сімей. Аналітичний облік ведуть за кількістю сімей, їх вартістю загалом по пасіці.

На субрахунку 217 “Доросла худоба, вибракувана з основного стада” ведуть облік наявності та руху поголів'я і балансової вартості, вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без постановки на відгодівлю

продуктивних тварин і робочої худоби. Аналітичний облік ведуть за видами тварин.

На субрахунку 218 “Худоба, прийнята від населення для реалізації” обліковують рух тварин, прийнятих від населення для реалізації. Аналітичний облік ведеться за видами худоби.

Типові операції за рахунком 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Вибракування тварин з основного стада	21	10
Переведення тварин із групи в групу	21	21
Оприбутковано приплід молодняку продуктивної та робочої худоби, звірів і птиці	21	23
Оприбутковано молодняк тварин, придбаний підзвітною особою за готівку	21	37
Оприбутковано молодняк тварин у рахунок відшкодування матеріальних збитків	21	37
Одержано пайові внески членів КСП у вигляді молодняку тварин	21	41
Дооцінка молодняку	21	42
Отримано молодняк тварин як внесок до статутного капіталу	21	46
Отримано молодняк тварин як гуманітарну допомогу	21	48
Придбано молодняк і дорослу худобу для відгодівлі	21	63
Прийнято худобу від населення для реалізації	21	68
Оприбутковано молодняк тварин як надлишок, виявлений у результаті інвентаризації	21	71
Одержано дивіденди у вигляді молодняку тварин	21	73
Безплатне надходження молодняку тварин	21	74
Переведено тварини в основне стадо	15	21
Забиття тварин на підприємстві	23	21
Оприбутковано шкури, копита, м'ясо від молодняку тварин, які загинули	28	21
Пред'явлено претензію постачальнику за порушення договірних умов при постачанні молодняку тварин	37	21
Падіж молодняку тварин на малих підприємствах, які не застосовують рахунки класу 9	85	21
Реалізовано тварини на вирощуванні та відгодівлі	90	21
Списано нестачу тварин на вирощуванні та відгодівлі, їх падіж	94	21
Передано безплатно молодняк тварин	94	21
Списано молодняк тварин, який загинув унаслідок стихійного лиха, техногенної катастрофи чи аварії	99	21

Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів дещо відрізняється, оскільки вони належать до особливого виду товарно-матеріальних цінностей: використовуються протягом тривалого терміну, а тому свою вартість втрачають поступово і на них нараховують знос.

Вартість і кількість виданих предметів потрібно відобразити під звітом користувачів аж до закінчення терміну використання, тому в складі синтетичного рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” варто передбачити спеціальний субрахунок для обліку тих предметів, що перебувають в експлуатації.

Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів має специфічні особливості лише при передачі в експлуатацію та в процесі використання, оскільки надходження їх на підприємства відображають подібно до решти товарно-матеріальних цінностей. Зокрема, при видачі за накладними (вимогами) або відомостями працівникам підприємства інструменту, пристосувань, спецодягу, спецвзуття, господарського інвентарю їх відображають у спеціальних особових картках, що відкривають на кожного працівника, який їх отримав, де вказують кількість, вартість, нормативний термін служби. На малоцінні та швидкозношувані предмети відповідно до матеріально відповідальних осіб на виробництві (начальників цехів, бригадирів та ін.) щороку складають у двох примірниках інвентарні описи, де відображають за кожним найменуванням їх загальну кількість, що відповідає даним особових карток.

Записи в картках чи книгах складського обліку з надходження малоцінних та швидкозношуваних предметів проводять на основі документів постачальників або на основі відомостей на поповнення чи вилучення постійного запасу інструментів: вибуття відображають згідно з вимогами керівників тих структурних підрозділів, де необхідне використання цих предметів. Списують малоцінні та швидкозношувані предмети з підзвіту цих керівників за актами на списання інструментів чи інвентарю, спеціалізованих

для окремих їх видів. При цьому працівники, які звільняються, мають повернути предмети, що не відслужили нормативного терміну експлуатації або відшкодувати їх вартість.

У бухгалтерії підприємства облік малоцінних і швидкозношуваних предметів здійснюють у загальному порядку, як і решти матеріалів, за наступною кореспонденцією.

Типові операції за рахунком 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Оприбутковано МШП, виготовлені власними силами	22	23
Оприбутковано МШП, отримані в результаті виправлення браку	22	24
Відображення МШП, помилково зарахованих до готової продукції	22	26
Оприбутковано МШП, придбані підзвітною особою за готівку	22	37
Одержано пайові внески членів КСП у вигляді МШП	22	41
Проведено дооцінку МШП	22	42
Отримано МШП як внесок до статутного фонду	22	46
Отримано МШП як благодійний внесок	22	48
Придбано МШП у постачальника	22	63
Повернено МШП, які були в податковій заставі	22	64
Отримано МШП від дочірніх підприємств	22	68
Повернуто на склад МШП, придатні для подальшої експлуатації	22	71
Оприбутковано раніше не враховані МШП	22	71
Одержано дивіденди у вигляді МШП	22	73
Отримано МШП в обмін на неподібні активи за бартером	22	74
Відпущено зі складу МШП для капітального будівництва	15	22
Відпущено зі складу МШП для виробництва продукції	23	22
Використано МШП на виправлення браку	24	22
Пред'явлено претензію постачальнику за порушення договірних умов при постачанні МШП	37	22
Витрачено МШП у рахунок майбутніх періодів	39	22
Списано уцінку МШП	42	22
Відпущено зі складу МШП для здійснення господарської діяльності	80	22
Списано втрати від знецінення МШП	84	22

Втрати МШП на малих підприємствах	85	22
Списано МШП для загальновиробничих потреб	91	22
Списано МШП для загальногосподарських потреб	92	22
Списано МШП для забезпечення реалізації продукції	93	22
Відображено собівартість реалізованих МШП	94	22
Відображено втрати від знецінення МШП	94	22
Списано нестачу МШП	94	22
Безоплатно передано МШП	94	22
Списано МШП, втрачені внаслідок стихійного лиха, техногенної катастрофи чи аварії	99	22

Слід пам'ятати, що нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів проводиться лише за такими з них, термін служби котрих перевищує один рік. Однак їх на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” не обліковують, оскільки для цього призначений субрахунок 112 “Малоцінні необоротні активи”, на які знос нараховують, відповідно до терміну їхньої служби або шляхом віднесення у витрати виробництва 50% від їхньої вартості при передачі в експлуатацію з подальшим дорахуванням решти 50% при списанні цих предметів чи відразу в розмірі 100% при передачі їх в експлуатацію. Знос спеціального інструменту та пристосувань можна нараховувати за нормами, встановленими згідно з випуском продукції за планом або ж у розмірі 100% при передачі в експлуатацію. Конкретний розмір нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів визначається і затверджується на підприємстві до початку року в наказі про облікову політику і протягом нього не змінюється. При цьому слід мати на увазі, що дорахування зносу при списанні таких предметів проводять на суму за мінусом вартості відходів (брухту, палива), які оцінюють за вартістю можливого використання чи реалізації, а знос предметів, виданих в експлуатацію, але не пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, робіт і послуг підприємства, нараховують у розмірі 100% від вартості та не включають у валові й виробничі витрати, а списують за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

Схема обліку зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів ідентична з обліком власне таких предметів, оскільки здійснюється в тих самих облікових реєстрах.

6.2. Управлінський облік виробничих запасів

6.2.1. Облік наявності запасів за центрами відповідальності

Виробництво може здійснюватись при оптимальному поєднанні основних засобів і запасів за допомогою раціонального використання робочої сили. Тому головним завданням управлінського обліку запасів є забезпечення такого їх рівня, що був би оптимальним для заданої виробничої програми.

За свідченнями зарубіжних вчених, будь-яка компанія (підприємство) мусить мати три види матеріальних запасів.

1. Сировина й матеріали, необхідні для виробництва, що є своєрідним амортизатором між обсягом закупівель та обсягом їх споживання у виробництві.

2. Запаси незавершеного виробництва, необхідні як амортизатор між послідовними виробничими операціями.

3. Запаси готової продукції, що виникають у результаті перевищення обсягу виробництва і недостатньої швидкості відвантаження чи реалізації продукції.

Тому найважливішою функцією управлінського обліку запасів є забезпечення взаємної незалежності окремих стадій виробництва і збуту. Правильне управління товарно-матеріальними запасами, всебічне планування виробничого процесу в тісному взаємозв'язку з матеріально-технічним постачанням багато в чому визначають успіх підприємства. І, навпаки, нехтування цим зумовлює низьку ефективність діяльності підприємства, навіть його банкрутство.

Таким чином, управлінський облік запасів має забезпечувати не тільки оперативну інформації про їхню наявність на певну дату, а й відповідність цієї наявності визначеній потребі. Тому традиційна організація бухгалтерського обліку, коли інформація про виробничі запаси формувалась у сальдових відомостях лише на кінець місяця, в управлінському обліку недостатня. Забезпечити оптимальне співвідношення між виробничою програмою і запасами можна за умови, що інформація про їхню наявність є якомога оперативнішою. В цьому випадку можна так само оперативно контролювати відповідність фактичної наявності запасів визначеній потребі.

Управлінський облік наявності запасів має забезпечити надійний контроль за їхнім збереженням. Як засвідчують дослідження зарубіжних вчених, однією з головних проблем є так зване “всихання залишків” – ввічлива назва крадіжок, що досягає 4 – 5%, причому 30 – 40% усіх нестач є виною штатного персоналу. Особливо це характерно для роздрібною торгівлі, тому окремі магазини використовують на товарах спеціальні наклейки. Якщо вони не стираються при продажі продавцем, на виході з магазину подається сигнал тривоги. Однак такі втрати розповсюджені не тільки в торгівлі.

Тому управлінський облік має забезпечити систематичний контроль наявності запасів за місцями їх зберігання і матеріально відповідальними особами. При цьому треба пам'ятати, що запаси зберігаються як на загальних складах, так і в інших центрах відповідальності: цехах, бригадах, майстернях, гаражах тощо. На підприємствах, що отримують запаси або реалізують продукцію у великих обсягах, при значній віддаленості від транспортних магістралей можуть бути пристанційні (припортові) склади. Окремі запаси (щебінь, вапно, пісок, цегла, певні види кормів тощо) інколи зберігаються на відкритих майданчиках (насипом, у штабелях, ямах) та значній віддалі від населених пунктів.

Але, незважаючи на це, всі запаси мають бути передані під відповідальність завідуючим складами, комірникам, іншим матеріально відповідальним особам, з якими потрібно укласти договір про повну матеріальну відповідальність. Ці особи мають бути проінструктовані щодо порядку зберігання запасів, їхнього обліку, оскільки нестачі та втрати, що виникають з їхньої вини, вони відшкодовують у подвійній і навіть потрійній вартості.

Зокрема, згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116, розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначають за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50% від балансової вартості на момент встановлення цього факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Міністерство статистики, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$Pз = ((Bв - A) \times Iинф. + ПДВ + Aзб.) \times 2,$$

де **Pз** – розмір збитків, грн.; **Bв** – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн.; **A** – амортизаційні відрахування, грн.; **Iинф.** – загальний індекс інфляції, розрахований на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції; **ПДВ** – розмір податку на додану вартість, грн.; **Aзб** – розмір акцизного збору, грн.

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляють підприємства для внутрішньовиробничих потреб, визначають відповідно до собівартості виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію зі застосуванням коефіцієнта 2.

Вартість спирту етилового питного, спирту етилового ректифікованого, спирту етилового сирцю, що використовують для виготовлення вин, шампанського, коньяків оброблених, спирту коньячного, соків спиртових, зброджено-спиртових настоїв, визначають відповідно до оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на додану вартість. До визначеної таким чином ціни застосовують коефіцієнт 3.

Вартість плодово-ягідних соків, консервованих з використанням сірчаного ангідриду або бензокислого натрію, визначають щодо оптових цін підприємства-виробника і податку на додану вартість із застосуванням коефіцієнта 2.

У випадку розкрадання чи загибелі тварин суму збитків встановлюють за закупівельними цінами, які склалися на момент відшкодування збитків, із застосуванням коефіцієнта 1,5.

Продовольчі товари, роздрібні ціни на які дотуються, оцінюють з додаванням до роздрібних цін суми дотацій.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 27. 08. 1996 р. № 100 встановлено коефіцієнти: 5 – для відшкодування нестачі бланків суворої звітності з зазначеним номіналом та 50 – до вартості придбання бланків без номіналу та цінних паперів без номіналу.

З іншого боку, керівництво підприємства має створити всі необхідні умови для роботи, в т. ч. організувати охорону складів, особливо в нічний час. Усі складські приміщення потрібно обладнати засобами протипожежної безпеки, забезпечити вагами необхідних видів, вимірювальною тарою, іншими вимірювальними засобами, інструментами для відкривання упаковок і тари, навантажувально-розвантажувальними механізмами. Складські приміщення мають бути пристосовані для зберігання запасів з урахуванням їхньої специфіки. Зокрема, ті запаси, які обліковуються поштучно, потрібно розміщувати на стелажах, полицях, в ящиках, шафах тощо, щоб

не допустити їхнього змішування (пересортування). Запаси, що обліковуються за масою, мають зберігатись в окремих засіках, секціях, відгороджених герметичними перегородками, щоб не допустити змішування різних видів, сортів, репродукцій.

Нафтопродукти слід зберігати на спеціально обладнаних складах в окремих місткостях за їхніми видами. Тут мають бути калібрувальні таблиці та паспорти на резервуари, за якими можна визначати об'єм нафтопродуктів відповідно до рівня заповнення місткостей. При цьому треба мати на увазі, що нафтопродукти надходять на підприємство за масою в кілограмах, а кількість, котра є на складі, визначається за об'ємними одиницями-літрами. Тому необхідно здійснювати перерахунок маси отриманих нафтопродуктів в об'ємні одиниці з урахуванням їхньої питомої ваги, що залежить від температури. Наприклад, маса отриманого бензину А-76 – 2500 кг, питома вага – 0,755. Отже, в перерахунку на об'ємні одиниці маємо $2500:0,755=3311$ л. цього бензину.

У місцях зберігання для кожного виду запасів (сорт, сортамент, номенклатурний номер тощо) має бути прикріплений матеріальний ярлик типової форми М-16 із характеристикою саме цього виду запасів. Також мають бути вказані назви, інвентарні номери, шифри, ціна матеріалів, вимірники (тонни, центнери, кілограми, грами, штуки, кубометри, літри), за якими обліковують ці матеріали. Шифри розробляють за серійною схемою. Особливо важливе застосування цих шифрів на тих підприємствах, де велика кількість комплектуючих матеріалів, подібних за зовнішнім виглядом, майже однакових за вартістю. Щодо запасних частин, то без цих шифрів тут не обійтись. Зокрема, шифр 203111 може бути присвоєний такому найменуванню, як акумулятори автомобільні. Перша цифра 2 означає клас, друга – синтетичний рахунок 0 “Виробничі запаси”, третя 3 – субрахунок “Запасні частини”, четверта 1 – групу “Акумулятори автомобільні”, п'ята і шоста 11 – марку акумулятора.

АТ “Загірне”	Типова форма М-16 затверджена наказом Мінстату України 21. 06. 96 р. № 193	
підприємство		
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 01496354		Код за УКУД
	Матеріальний ярлик	208511
		Номенклатурний номер
Назва матеріалу		
Цемент		
Марка (тип)	Розмір	Сорт
М-500	мішки – 50 кг.	1
Одиниця виміру	норма запасу	
кг	3000	

Бланк ярлика заповнює завідуючий складом на кожний номенклатурний номер матеріальних цінностей. Має бути повна відповідність даних ярликів (назва матеріалу, марка, одиниця, виміру, сорт) і карточок складського обліку матеріалів, тип. ф. № М-12, які є основним реєстром, де відображається наявність запасів.

Карточки відкривають за встановленою класифікацією матеріалів на кожний номенклатурний номер окремо. Залишок матеріалів на початок місяця завіряє своїм підписом бухгалтер з управлінського обліку запасів. Карточки видають завідуючі складами під розписку в реєстрі видачі, зберігаються вони у картотеці за обліковими групами: сировина, матеріали, запасні частини, напівфабрикати тощо, а всередині групи – в порядку зростання номенклатурних номерів. Завідуючий складом вказує в кожній карточці місце зберігання матеріалів (номер стелажа, полиці, комірки, засіка тощо). Групи і підгрупи матеріалів у картотеці відділяються закладками, де проставлені номери карточок.

6.2.2. Контроль відповідності запасів установленим нормам

Щоденно на основі належним чином оформлених первинних документів завідуючий складом записує у відповідних карточках усі операції

з надходження і вибуття матеріалів, виводить залишок, котрий порівнює з встановленою нормою запасу. Саме це є особливо важливим в управлінському обліку, оскільки дає змогу оперативно контролювати достатність запасів тих чи інших матеріалів. Власне кажучи, значення цього виходить за межі лише контрольної функції обліку, оскільки аналіз наявності матеріалів за кожний день дає змогу прогнозувати з високою достовірністю мінімальну потребу в них, що часто точніша, ніж визначена розрахунковим шляхом. Цей аспект управлінського обліку, за свідченням зарубіжних вчених, є основним фактором політики матеріально-технічного постачання. Адже визначення оптимального обсягу замовлення чи партії, потрібної підприємству сировини, що має назву “економічного розміру замовлення (ЕРЗ)”, дає змогу досягти мінімальних витрат, пов’язаних з утриманням запасу, і відповісти на два запитання – скільки і коли? У той же час дослідженнями встановлено, що вартість виконання замовлень підвищується в міру зменшення їхнього розміру. До того ж надто мінімальні запаси нерідко є причиною екстремальних ситуацій, що часто спостерігається щодо забезпечення підприємств пально-мастильними матеріалами.

Тому в управлінському обліку першочерговим є не констатація наявності матеріалів, а визначення оптимальних партій поставок. Його здійснюють за такою формулою:

$$EPZ = \frac{2AB}{C};$$

де **ЕРЗ** – оптимальна партія поставки сировини (матеріалів); **А** – річна потреба в сировині (матеріалах); **В** – затрати на замовлення; **С** – поточні витрати на одиницю замовлення.

На основі даних про оптимальну партію поставки сировини можна розрахувати кількість замовлень $n = \frac{A}{EPZ}$ та інтервал між ними

$$t = \frac{255}{n} ;$$

де n – кількість замовлень; t – інтервал між замовленнями; **255** – кількість робочих днів у році.

Разом з тим, навіть при доволі точному визначенні середнього розміру замовлення на сировину й матеріали не може бути впевненості в достатності запасів, оскільки можливі непередбачений попит або несподівана відсутність запасів у постачальників. Тому, як правило, передбачають додатковий страховий запас, який дає змогу уникнути простою в перервах між поставками.

З практики відомо, що не всі запаси відіграють однакову роль у виробництві. Окремі з них є суттєво важливими, оскільки без них виробництво певної продукції не можливе, інші можуть бути замінені аналогами, або без них нетривалий час взагалі можна обійтись, дещо змінивши технологію виробництва чи якісні характеристики продукції, що виробляється. До того ж у структурі затрат на виробництво продукції питома вага різних видів сировини й матеріалів неоднакова. Тому зрозуміло, що більш ретельно треба визначати рівень запасів за тими видами, які є важливішими для цього виробництва, і займають основну питому вагу в структурі витрат на сировину й матеріали в собівартості продукції, що виробляється на підприємстві.

Зарубіжні дослідники рекомендують розділити запаси на три класи: А, В, С залежно від грошових витрат на них. Ті види сировини й матеріалів, за якими сукупні витрати складають 80%, відносяться до класу А. Наступні 15% відносять до класу В, і решту 5% – до класу С.

За матеріалами класу А ретельно визначають розміри й моменти замовлень, величина витрат на видачу й оформлення замовлень переглядається кожний раз при розміщенні чергового замовлення. Встановлюється суворий контроль і регулювання запасів.

За матеріалами класу В визначаються економічні розміри замовлень і момент видачі повторного замовлення; змінні величини переглядаються раз на квартал чи півріччя. Передбачається встановлення звичайного контролю і отримання якісної інформації про запаси, що дає змогу своєчасно виявляти основні зміни у використанні матеріальних запасів.

За матеріалами класу С ніяких формальних розрахунків не роблять. Розмір повторного замовлення розраховують таким чином, щоб поставки здійснювались протягом 1 – 2 років. Перевірка наявних запасів проводиться періодично один раз на рік.

Зазначимо, що такий поділ запасів в управлінському обліку залежить від специфіки підприємств і не може бути універсальним. Наприклад, вугілля для теплових електростанцій є запасами, віднесеними до класу А, тоді як на інших підприємствах воно може належати до інших двох класів, або й бути зовсім відсутнім.

При визначенні класифікації запасів треба мати на увазі, що їхня преїскурантна ціна для цього недостатня, оскільки загальна вартість може змінитись за рахунок транспортно-заготівельних витрат, витрат і втрат при зберіганні, які в окремих випадках можуть навіть перевищувати затрати на закупівлю, наприклад, при зберіганні сировини, що швидко псується. Тому при визначенні норми запасів ураховують не тільки вартісні показники, а й зазначені особливості.

Контроль відповідності запасів встановленим нормам за даними карточок складського обліку дає змогу виявити зайві, що не використовуються протягом виробничого циклу. Однак оцінка наявності запасів за цим критерієм має бути доволі обережною, тому що формальний підхід часто обертається значними втратами в майбутньому, оскільки певні види запасів використовуються від випадку до випадку, що створює ілюзію їхньої непотрібності на підприємстві. Зокрема, це стосується спеціального інструменту, пристосувань, приладів, окремих запасних частин, які можуть

роками не використовуватись і виявитись вкрай потрібними в екстремальних ситуаціях. Тому, на нашу думку, такі запаси потрібно зберігати на підприємстві як страхові, а приймати рішення про визнання окремих запасів зайвими з подальшою їхньою реалізацією мають компетентні спеціалісти.

Головним завданням контролю наявності запасів за центрами відповідальності в управлінському обліку є забезпечення їхнього оптимального рівня, оскільки надмірні запаси призводять до зростання поточних витрат на зберігання, а надто малі – до ризику незабезпечення виробничих потреб у цей момент, навіть зупинки виробництва. Крім цього, мінімальні обсяги запасів зумовлюють необхідність поставки їх на підприємство дрібними партіями, що призводить до зростання питомих витрат, пов'язаних з виконанням замовлень центрів відповідальності до центру матеріально-технічного постачання.

При визначенні оптимальних норм запасів доводиться виконувати доволі складні розрахунки, враховуючи не тільки потребу в сировині та матеріалах, а й поточні витрати на їхнє зберігання. При цьому треба пам'ятати, що інвестиції в запаси – це вилучення коштів оборотного капіталу. Таким чином, створення надмірних запасів, крім прямих витрат на придбання, навантажувально-розвантажувальні роботи, зберігання спричинюють втрати від можливого вкладення коштів в іншу діяльність, що забезпечувала б прибуток. Така упущена вигода наглядно проявляється як збиток за умови, що виробничі запаси придбані за рахунок кредитів. Тому при визначенні норми запасів обов'язково слід урахувати цю обставину, маючи на увазі, що оборотний капітал, заморожений у виробничих запасах, у підсумку негативно позначається на прибутковості виробництва – головній меті управлінського обліку.

Разом з тим, тут не можна обмежуватись таким прямолінійним підходом, оскільки прибутковість виробництва залежить від вміння

прогнозувати кон'юнктуру на ринку. Повною мірою це можна віднести і щодо особливостей визначення норм запасів сировини й матеріалів, оскільки ціни на них також формуються під впливом попиту й пропозиції.

Наприклад, ціни на пально-мастильні матеріали дещо знижуються в зимовий період, а на сільськогосподарську продукцію, навпаки, підвищуються. Тому на хлібоприймальних підприємствах, кондитерських фабриках, як правило, запаси зерна чи цукру створюються на перший погляд надмірними восени, замість рівномірного надходження протягом календарного року. Відповідно транспортні підприємства прагнуть закупити більше пального при сприятливішій кон'юктурі на ринку. Загалом ж можливості щодо формування запасів на кожному підприємстві відрізняються, і тут доводиться виходити саме з них.

Однак за наявності альтернативи нею нехтувати не слід, навіть якщо для придбання запасів вистачає власних коштів. Навіть просте врахування банківського відсотка за кредити за сумою коштів, вкладених у надмірні запаси, дає змогу об'єктивніше оцінювати доцільність такого кроку на підприємстві. Як наголошують зарубіжні вчені, втрати від упущених можливостей вкладення капіталу дорівнюють втраченим банківським відсоткам унаслідок інвестицій капіталу в запаси.

Не менш важливим при визначенні норм запасів є врахування як затрат на зберігання і розвантажувально-навантажувальні роботи, пов'язані з їхнім переміщенням при зберіганні, так власне можливостей для цього. Часто надмірна завантаженість складських приміщень призводить до прямих утрат запасів унаслідок порушення технології зберігання та інших причин. У той же час збільшення запасів на підприємстві, як правило, супроводжується зростанням витрат на їх зберігання: охорону, електроенергію, оренду приміщень, страхування тощо. Цю обставину також необхідно враховувати при визначенні оптимальних норм запасів сировини й матеріалів,

Разом з тим, незважаючи на очевидну перевагу постачання сировини й матеріалів “з коліс”, тобто безпосередньо у виробництво без створення запасів навіть за умови, що це може бути в окремих випадках (при надійних постачальниках) реальним, з точки зору управлінського обліку не завжди прийнятне. Як правило, при цьому зростає вартість виконання замовлення, оскільки на кожному окрему партію поставки сировини й матеріалів здійснюють виписування облікових документів, списують поштово-телеграфні, експедиторські та транспортно-заготівельні витрати. До того ж часто відбуваються збої в постачанні, що зумовлює простої чи переналадку обладнання на випуск іншої продукції, а потім повторний перехід до виробництва попередньої, і в підсумку є причиною не економії, а перевитрат на оплату праці, інколи – на виконання термінових поставок і пов’язаних з цим доплат як постачальникам, так і транспортним підприємствам. Необхідно зважати й на те, що при більших партіях поставок, як правило, постачальники надають певні скидки, що забезпечує нижчі питомі витрати на одиницю запасів.

Отже, при визначенні норм запасів сировини й матеріалів необхідне всебічне врахування всіх плюсів і мінусів, оскільки зазначені фактори діють у протилежних напрямках: збільшення партій поставки запасів зумовлює менші питомі витрати на їх одиницю, але супроводжується зростанням витрат на зберігання; менші партії поставки запасів обходяться дорожче, але витрати на їх зберігання мінімізуються.

6.2.3. Планування й контроль надходження запасів в управлінському обліку

Управлінський облік запасів – це насамперед управління ними. На відміну від традиційного обліку, коли увага бухгалтерів зосереджена лише на забезпеченні точного оприбуткування і повного збереження запасів, управлінський облік своєю метою має таку функціональну діяльність менеджерів, котра спрямована на доведення витрат на утримання запасів до

мінімуму за умови повного постачання ними виробничих потреб. Загалом ця мета узагальнюється поширеним виразом “час – гроші”, щодо матеріально-технічного постачання означає скорочення проміжку часу між надходженням сировини й матеріалів на склад та їхнім використанням у виробництві.

Управлінський облік надходження запасів набагато ширший за власне облікові процедури, адже він спрямований на підтримання їх оптимального рівня щодо заданої програми виробництва. Він точніше може бути визначений як управління запасами, оскільки базується на плановому управлінні ними: пошук оптимальних умов постачання, розрахунок мінімально можливих партій поставок сировини й матеріалів, варіантів їхньої доставки на підприємство, укладення договорів з постачальниками, способів зберігання і передачі у виробництво, а також процедури контролю і регулювання залишків: визначення норм запасів, порівняння відповідності їм наявних залишків, оформлення документів на постачання замовлених партій, контроль за проходженням поставок, контроль за відповідністю фактичних поставок замовленням (у випадках відхилень – своєчасне коригування не тільки замовлень, а й часто всього технологічного циклу, коли змінити номенклатуру поставки сировини чи матеріалів неможливо), контроль за своєчасністю і повнотою оприбуткування запасів. Необхідно наголосити, що складовою частиною управлінського обліку є аналіз управління запасами, спрямований на виявлення негативних моментів у процесі надходження сировини й матеріалів, які, здебільшого, хоч і незначні, але в комплексі зумовлюють збільшення питомих витрат на постачання запасів. Характерним прикладом цього може бути одна американська компанія, в котрій 50 років у коробки з милом зверху вкладали великий лист картону, а після цього їх закривали. Як виявилось, спочатку це було необхідним, оскільки коробки з милом заклеювали, і лист картону вберігав його від забруднення клеєм. Однак двадцять років назад

тут почали використовувати скріпки, відмовившись від клею, але за традицією продовжували класти зверху кусок картону. Компанія оцінила такі витрати у 2 млн. дол.

Щодо вітчизняної практики типовим недоліком, до того ж очевидним і, традиційним, є те, що більшість угод на поставку сировини й матеріалів укладають менеджери особисто, неважаючи на набагато вищі витрати порівняно із застосуванням інших способів: поштовою, факсимільного зв'язку.

Тому управлінський облік надходження запасів спрямований на пошук шляхів удосконалення цього процесу, що можливе при застосуванні не стільки облікових процедур, але насамперед методів аналізу й прогнозування.

З цією метою необхідно аналізувати поширені моделі управління запасами за багатофакторними складовими, що включають: загальні обсяги поставок сировини й матеріалів на рік; затрати на партію в розрахунку на одне замовлення; затрати на одне замовлення, пов'язані з ризиком відсутності необхідних товарів; швидкість транспортування матеріалів; зусилля, що прикладаються з метою скоротити до мінімуму тривалість циклу доставки матеріалів, час обробки і знаходження їх між операціями; вибір часу використання партії товару; точність прогнозів; жорсткість запланованих термінів поставки; методи організації збуту; конкуруючі стандарти обслуговування.

Крім цього, потрібно враховувати: кількість замовлень на рік; тривалість страхових циклів; тривалість періоду поставки, виготовлення і внутрізаводських перевезень; тривалість циклу зберігання на складі; кількість товарів, що перебувають на складі, кількість кладовок і складів.

Таким чином, в управлінському обліку надходження запасів найбільшу питому вагу займають процедури аналізу, прогнозування і контролю, які складаються в багатофакторну модель управління запасами, котру можна

визначити тільки зі застосуванням економіко-математичних методів. Разом з тим, ефективність управління запасами на стадії їхнього постачання, як, зрештою, й на інших, залежить від правильної організації роботи всіх підрозділів підприємства. Забезпечення своєчасності поставок сировини й матеріалів (за іноземною філософією “точно вчасно”) передбачає чітку взаємодію всіх служб і центрів відповідальності підприємства.

Так, тривалість циклів доставки регулюється шляхом переговорів між відділом постачання і постачальником. Тривалість циклів виробництва – шляхом контролю кількості здійснюваних операцій і зведення до мінімуму підготовчих операцій. Тривалість циклів внутрізаводських перевезень регулюється вибором способів переміщення і розміром партій вантажів.

У свою чергу тривалість циклів зберігання регулюється коригуванням розміру замовлених партій, плануванням використання матеріалів у найкоротші терміни після їхнього надходження на склад, зведенням до мінімуму різниці між окремими надходженнями й видачами. Загалом же за кожний період темп надходження матеріалів має бути близьким до темпу випуску і витрати.

Управлінський облік надходження запасів не може бути прямолінійним, оскільки дуже часто виникають нестандартні ситуації, що можуть перекреслити найточніші прогностні розрахунки. В цих випадках доводиться враховувати особливі умови постачання, коригуючи розраховані оптимальні партії поставок сировини й матеріалів чи терміни замовлень на них залежно від обставин, що склались на цей момент. Такі відхилення можливі як через суб’єктивні, так і об’єктивні причини.

Як правило, поставки сировини й матеріалів затягуються і частина їх використовується до того, коли буде доставлена остання партія. У цьому випадку фактична наявність запасів менша, ніж визначена їхня прогнозна оптимальна кількість. Таким чином, можна скоригувати норму запасів за формулою:

$$H_c = \frac{Z \times C}{\Pi};$$

де H_c – скоригована норма запасів; Z – питомі затрати запасів на одиницю продукції; C – очікуваний залишок матеріалів на складі після завершення поставки за цією партією; Π – партія матеріалів, постачання яких затягнулося.

Інколи ж використання запасів приспвидшується, що також зумовлює їхнє зменшення проти оптимальної норми. Тоді коригування здійснюють за формулою:

$$H_c = \frac{Z \times X}{\Pi_m};$$

де H_c – скоригована норма запасів; Z – питомі затрати запасів на одиницю продукції; X – тривалість циклу зберігання запасів на складі, місяців; Π_m – середньомісячна партія замовлення.

Часто, особливо в умовах інфляції, доцільно збільшити поставки сировини й матеріалів до підвищення цін на них. У цих випадках підприємство вносить корективи в обсяги поставок, хоч це й призводить до перевищення оптимальних норм запасів.

В управлінському обліку необхідний постійний контроль, що базується на інформації, отриманій іншими службами підприємства. Зокрема, потрібний тісний взаємозв'язок маркетингу й управлінського обліку, оскільки надходження сировини й матеріалів слід планувати з урахуванням можливих коливань попиту й пропозиції на них чи застарілості продукції, що випускає підприємство. Згладити негативний вплив нестабільності кон'юнктури ринку можна резервними запасами сировини й матеріалів, а уникнути їхньої застарілості – більш частими закупівлями порівняно менших за обсягом партій. Ці фактори діють взаємно протилежно, тому в управлінському обліку важливим є знаходження саме оптимальної “золотої середини” між ними.

Важливе значення в управлінському обліку має забезпечення надійності поставок сировини й матеріалів. Досягається це шляхом укладання прямих договорів з постачальниками-виробниками на тривалий період (три – п'ять років). Особливу увагу слід звертати на ритмічність поставок, що дає змогу чітко організувати роботу партнерів, сприяє їхній взаємній зацікавленості в подальшій співпраці.

Так спрацьовує ефект від усвідомлення того, що взаємозв'язки є постійними і надійними. Тому з цих міркувань краще проводити закупівлі сировини й матеріалів частіше, щоб контакти між партнерами не за давнювались. Інколи це відіграє позитивну роль при фінансових труднощах: партнери, які довіряють підприємству, більш охоче йдуть на ризик поставки сировини й матеріалів з відтермінуванням в оплаті.

Разом з тим, ритмічність поставок сировини й матеріалів потрібно узгоджувати з максимальною й мінімальною нормами запасів за кожною позицією. Для цього необхідний контроль відповідності фактичних запасів кожного виду матеріалів і максимальної та мінімальної норм, що здійснюється шляхом визначення днів витрат. З цією метою кількість запасів ділять на денну норму витрати відповідного виду сировини чи матеріалів, і зіставленням фактичної забезпеченості запасами конкретного виду визначають їхній надлишок чи потребу.

В управлінському обліку надходження запасів важливе значення має контроль їхньої якості. Він здійснюється за даними документів, що додаються до товарно-транспортних накладних постачальників: сертифікатів, посвідчень, специфікацій, атестатів, в яких вказано якісні характеристики матеріалів. Необхідно пам'ятати, що часто є значні розходження фактичних якісних параметрів матеріалів, котрі надходять від постачальників, і вказаних у супровідних документах. Тому, незважаючи на значні витрати, пов'язані з лабораторними аналізами якості матеріалів, таку роботу необхідно проводити, оскільки незадовільна якість сировини

зумовлює не тільки прямі втрати підприємства, що оплачує менш якісні запаси за ціною вищих категорій, а й часто незворотний брак готової продукції, виготовленої з цих матеріалів.

6.2.4. Облік надходження запасів

На основі прийнятих рішень щодо вибору шляхів підтримання оптимальних запасів і варіантів дій з надходження їх на підприємство укладаються договори з постачальниками на поставку сировини й матеріалів. Для дотримання вимог управлінського обліку типові договори матеріально-технічного постачання потрібно суттєво доповнити. Зокрема, як додаток до типових умов поставок необхідно чітко визначити обсяг окремих партій, терміни виконання кожного замовлення чи їхню періодичність. Особливо важливим є обумовлення цього в договорах, коли на підприємстві прийнято рішення створювати мінімальні виробничі запаси. Саме при такому підході взаємовідносини підприємства й постачальників можуть будуватись за принципом “точно вчасно”, що має бути забезпечене в договорі матеріально-технічного постачання жорсткою системою фінансових санкцій: штрафів, пені, компенсацій, скидок, знижок чи надбавок. При цьому обов’язковою є двобічність їх застосування, оскільки відносини підприємства з постачальниками слід будувати на рівноправності та паритетності.

Заодно у договорі треба передбачати суворе дотримання номенклатури та якості поставлених сировини і матеріалів, обумовити заохочення за їхню високу якість і точну відповідність асортименту й кількості.

Важливим аспектом є визначення в договорі умов оплати, особливо тоді, коли поставки є ритмічними (щоденними, раз у тиждень), що дає змогу не тільки забезпечити повне довір’я між партнерами, а й чітко спланувати рух коштів.

Оформлення надходження запасів відбувається в певній послідовності. На підприємстві видають доручення типової форми експедитору чи іншому

працівникові служби матеріально-технічного постачання, в якій вказують прізвище, ім'я та по батькові одержувача, термін дії, від кого та за яким документом довірено отримати зазначені матеріальні цінності. На зворотному боці сторони вказують їхній перелік із зазначенням кількості, що має бути отримана, прописом.

Важливим реквізитом, що дає змогу контролювати надходження запасів, є термін видачі доручення. Тому в журналі реєстрації довіреностей (типова форма № М-3) необхідно зазначати не тільки дату її видачі представнику підприємства, а й термін дії, оскільки за цими даними можна контролювати своєчасність надходження запасів на підприємство, особливо в умовах, коли постачальник перебуває на значній віддалі від нього. Для цього в графі 6 цього журналу слід, окрім номера і дати наряду (іншого документа, що його замінює – рахунка-фактури чи повідомлення), вказувати кінцеву дату дії довіреності, адже за датою видачі в графі 2 не завжди можна зорієнтуватись щодо кінцевого терміну надходження сировини й матеріалів на підприємство.

Необхідно чітко контролювати виконання замовлень на сировину й матеріали. На окремих підприємствах часто цим нехтують, що не може бути прийнятним в управлінському обліку, оскільки запізнення з оприбуткуванням матеріалів, зумовлене несвоєчасним поданням документів особами, які отримали довіреність на їх придбання, рівнозначне розтягуванню тривалості часу поставки, а інколи зводить нанівець усі зусилля щодо забезпечення принципу “точно вчасно”.

Такий контроль в управлінському обліку можна забезпечити на основі зіставлення дати фактичного отримання запасів з датою подання супровідних документів для позначки про виконання за дорученням. Одразу ж зазначимо, що поширена практика на багатьох підприємствах, коли на це не звертають уваги, вважаючи такий контроль другорядним, з позицій управлінського обліку є неприпустимою. Ідеальний варіант організації управлінського обліку такий, коли не тільки надходження запасів здійснюється за принципом

“точно вчасно”, але будь-які службові обов’язки виконуються так само. У цьому ж випадку такий контроль безпосередньо впливає на здійснення цього принципу щодо поставки запасів, тому в графі 8 журналу на доповнення до діючої практики, згідно з якою зазначають номер і дату супровідного документа постачальників, які засвідчують використання доручення за цільовим призначенням, доцільно принаймні на перших порах упровадження управлінського обліку вказувати дату подання цього документа особою, яка отримала доручення. Це дасть змогу, зі застосуванням відповідних заходів впливу забезпечити чітке виконання замовлень щодо поставки запасів, уникати непередбачених збоїв цього процесу.

Слід зазначити, що інколи протягом терміну дії, вказаного в дорученні (він не може становити більш ніж 10 днів згідно з п. 8 “Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернених і використаних доручень на отримання цінностей”, затвердженої Мінфіном України від 16. 05. 99 р. № 99), запаси можуть бути не отримані. Таким чином, доручення стає недійсним і його необхідно повернути в бухгалтерію підприємства, про що роблять позначку “Повернено” у гр. 8 журналу реєстрації доручень, тип. ф. № М-3.

Використані й повернені доручення списують на основі акта на списання бланків доручень, тип. № М-2а, що складають в одному примірнику не рідше одного разу на квартал.

При цьому треба мати на увазі, що обліковуються придбані бланки доручень за подвійною оцінкою: а) у складі запасів на субрахунку 209 “Інші матеріали” за собівартістю, що складається з витрат на виготовлення (придбання і доставку); б) за умовною оцінкою 1 грн. 50 коп. за один бланк на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”.

Тому при списанні бланків доручень на основі наведеного акта їх відображають як зменшення запасів за собівартістю та за умовною вартістю на позабалансовому рахунку.

На основі доручення підприємства та відповідно до договору матеріально-технічного постачання постачальник виписує товарно-транспортну накладну¹ в трьох – чотирьох примірниках, де вказано найменування матеріалів, їхня ціна, загальна вартість.

Слід зазначити, що крім уніфікованих товарно-транспортних накладних, передбачене застосування в необхідних випадках (при постачанні спирту, сільськогосподарської продукції та ін.) спеціалізованих форм цього документа. Однак значних відмінностей у цих документах немає і з позицій управлінського обліку головне значення мають вид, сорт, асортament чи інші якісні характеристики отриманих підприємством сировини й матеріалів, їхня кількість (маса), вартість. При цьому слід пам'ятати, що в управлінському обліку до уваги беруть не загальну вартість матеріальних цінностей, а за винятком податку на додану вартість, що включається до податкового кредиту за даними фінансового (податкового) обліку, тобто сума сплаченого постачальникам ПДВ компенсується з бюджету. Однак це відбувається не в усіх випадках, оскільки за певною частиною сировини й матеріалів така компенсація не проводиться. Крім цього, не всі підприємства зареєстровані як платники ПДВ, тому повна вартість матеріалів, отриманих від постачальників, часто відноситься до запасів загальною сумою, чим порушується зіставність даних управлінського обліку. Оскільки управлінський облік в Україні лише формується, це питання поки що не досліджене, але на практиці його доведеться вирішувати негайно. На нашу думку, можливим є такий варіант, коли в будь-якому випадку в управлінському обліку вартість отриманих від постачальників сировини й матеріалів відображається без податку на додану вартість, незалежно від особливостей запису його суми у фінансовому (податковому) обліку. Хоч у цьому випадку і виникають розходження в оцінці запасів за даними фінансового й управлінського обліку, однак це забезпечує

¹ У зв'язку із запровадженням податкового обліку, постачальник виписує ще й податкову накладну, що дублює дані товарно-транспортної накладної.

порівнянність норм запасів з фактичними даними, що є одним із найголовніших аспектів інформаційного забезпечення управління запасами.

Один примірник товарно-транспортної накладної разом з отриманими матеріалами передають на склад підприємства, де завідуючий складом ретельно перевіряє відповідність їхньої кількості (маси), якості й ціни, і оформляє на них прибутковий ордер, тип. ф. № М-4, в одному примірнику.

Підприємство, організація

Типова форма № М-4
Затверджена наказом Міністату
України від 29.12.1995 р. № 352

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

Код за УКУД

Прибутковий ордер № 1

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник		Кореспондуючий рахунок		Номер супровідного документа		
				Найменування	Код	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку			
Матеріальні цінності			Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картотекою
Найменування, сорт, розмір, марка	Номенклатурний номер	Код	Найменування	за документом	прийнято фактично					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

Прийняв

Здав

Необхідно контролювати повну ідентичність записів у товарно-транспортних накладних і прибуткових ордерах, оскільки в одному прибутковому ордері відображають дані за матеріалами, отриманими від одного постачальника. В той же час у ньому можна об'єднувати дані за кількома товарно-транспортними накладними, якщо вони надійшли на склад за один день.

Часто сировина і матеріали, що називається “з коліс”, передаються у виробництво, минаючи склад. Проте і в цих випадках їх відображають як одержані на склад, суворо дотримуючись установлених правил приймання з метою забезпечення схоронності матеріалів та попередження нестач і крадіжок. Необхідно забезпечити точне визначення кількості матеріалів, що надійшли (маси, кількості місць: ящиків, мішків, в'язанок, кип, пачок тощо).

Такий подвійний контроль необхідний для того, щоб у випадку розходження маси прийнятих матеріалів із вказаною у товарно-транспортних накладних за даними про кількість місць, можна було швидко встановити за рахунок чого виникли розбіжності: помилок при зважуванні чи в результаті зникнення відповідних упаковок. На товарно-транспортних накладних, за котрими матеріали на склад не завозились, роблять позначку: “Отримані та видані в цех № _ без завезення на склад”.

У випадках розходження фактичних даних і вказаних у товарно-транспортних накладних складають акт приймання матеріалів, тип. ф. № М-7 у двох примірниках.

У цьому акті на основі перевірки якості та комплектності матеріалів з урахуванням встановлених стандартів або правил чи супровідних документів, що засвідчують якість і комплектність поставок (технічних паспортів, сертифікатів, посвідчень якості, специфікацій тощо), а також даних товарно-транспортних накладних зазначають виявлені розходження. При цьому прибутковий ордер тип. ф. № М-4 не складають.

Зазначений акт приймання матеріалів складають також у випадках так званого “роз’єднання документів”, коли матеріальні цінності надходять на підприємство раніше, ніж супровідні документи, що трапляється здебільшого при залізничних перевезеннях. Тоді в ньому слід зазначити, яких документів не вистачає.

В усіх цих випадках необхідно забезпечити окреме збереження отриманих матеріальних цінностей, щоб не допустити їх змішування з іншими однорідними матеріалами, пам’ятаючи, що на основі згаданого акта надсилається лист-претензія постачальнику, а при відмові останнього її визнати справу часто розглядають у господарському суді. Тому важливим є дотримання встановлених правил складання цього акта, відображення в ньому всіх зазначених реквізитів. Він складається з обов’язковою участю представника постачальника, який має бути повідомлений телефонограмою чи

телеграмою відразу ж після виявлення розходжень. Якщо такий представник з будь-яких причин не прибув, приймання продукції та складання зазначеного акта можна здійснювати за участю представника незацікавленої організації (антимонопольного комітету, комісії з цін, органу місцевої влади та ін.), а при згоді постачальника – в односторонньому порядку. Таку згоду потрібно укласти письмово.

На основі прибуткових ордерів, тип. ф. № М-4, проводять записи в карточках складського обліку матеріалів, тип. ф. № М-12. Їх здійснюють за кожним прибутковим ордером окремо, незважаючи на те, що за день може бути кілька записів. Разом з тим, операції з надходження матеріалів перемежуються їхнім вибуттям, і записи в карточках проводять у хронологічній послідовності за операціями. Саме такий порядок дає змогу оперативно контролювати відповідність фактичної наявності запасів встановленим нормам, а тому поширена подекуди практика, коли спочатку в карточки записують підряд усі надходження, а після цього вибуття матеріалів, з позицій вимог управлінського обліку є непридатною.

6.2.5. Контроль обґрунтованості вибуття запасів в управлінському обліку

Управлінський облік вибуття сировини й матеріалів охоплює набагато ширший спектр, ніж рутинна реєстрація операцій з їхнього списання. Насамперед слід зазначити, що найважливішим у ньому є контроль доцільності та раціональності витрачання сировини й матеріалів, а головне – забезпечення обґрунтованості нормативів витрат. Відмінність управлінського обліку вибуття запасів від традиційної організації його на більшості підприємств саме в тому, що контроль доцільності й обґрунтованості витрачання сировини й матеріалів здійснюється в момент прийняття рішення про їхню видачу на виробництво, тоді як практика бухгалтерського обліку здавна ґрунтувалась на оцінці ефективності їхнього

витрачання, коли вони вже були списані. Отже, головним в управлінському обліку є попередній контроль при вибутті запасів, на відміну від наступного контролю, характерного для традиційної організації бухгалтерського обліку сировини й матеріалів. У зв'язку з цим управлінський облік вибуття запасів ґрунтується на системі норм і нормативів витрат сировини й матеріалів.

Варто зазначити, що не всі вчені розмежовують поняття норм і нормативів, хоч, на нашу думку, їх змішувати не можна. На наш погляд, норми витрат можна встановлювати у фізичних (натуральних) одиницях у розрахунку на певну кількість продукції, робіт чи послуг. Наприклад, норми витрати пального в літрах на 100 км пробігу автомобілів, кількість електроенергії в кВт. год., необхідної для випікання 1 т хліба, кількість основної сировини та спецій у грамах для випуску однієї умовної банки консервів тощо.

Нормативи ж витрат можуть бути тільки вартісними, розрахованими на основі кількісних норм витрат сировини й матеріалів та їхньої ціни за одиницю (добуток норми витрати і ціни відповідного виду запасів).

Таким чином, оскільки облік запасів здійснюється за їх натурально-речовими ознаками, вони відображаються в карточках складського обліку за фізичними вимірниками (тонни, центнери, кілограми, грами, штуки, кубометри, літри тощо), в управлінському обліку вибуття запасів важливим засобом контролю доцільності й обґрунтованості цього є оцінка щодо відповідності їхньої кількості, що вибуває, встановленим нормам витрат. Нормативи витрат в управлінському обліку також мають дуже важливе значення, але контроль за їх дотриманням здійснюється у сфері виробництва, тобто там, де облік витрат ведуть з використанням вартісного вимірника.

Отже, для забезпечення належного управлінського обліку вибуття запасів необхідно виходити із виваженої оцінки відповідності прийнятого рішення про витрачання сировини й матеріалів встановленим нормам і лише після цього складати розпорядчі документи на видачу їх відповідальним

особам. Списки таких осіб із зразками їхніх підписів мають бути затверджені керівником підприємства і знаходитись не тільки в бухгалтерії, як це передбачено інструктивними матеріалами, а й на складах підприємства, що посилює контроль за цільовим використанням запасів.

Вирішальним же в управлінському обліку є визначення обґрунтованих норм витрати сировини й матеріалів. Основою для їх визначення є конструкторсько-технологічна документація. Тому розробку норм витрати сировини й матеріалів мають здійснювати конструктори, технологи, економісти відповідно до особливостей конкретного виробництва. При цьому використовуються: конструкторські специфікації деталей, вузлів і складальних з'єднань, взаємозамінних деталей; комплектувальні відомості, специфікації та креслення; технологічні маршрути проходження деталей і вузлів за цехами з переліком операцій, які виконуються в кожному з них; типи і види обладнання, ступінь їхнього завантаження для виконання окремих операцій і виготовлення виробів.

У результаті розраховуються: подетальні норми витрати сировини, матеріалів і куплених напівфабрикатів – на виготовлення всіх деталей за переліком; поопераційні, що відображають перелік операцій технологічного процесу виготовлення виробу з визначенням норм витрати; специфіковані – за видами, марками, сортами і розмірами; зведені – за групами і позиціями щодо методології планування матеріально-технічного постачання; норми витрати палива, електроенергії, стиснутого повітря, пари.

Одночасно розробляються: коди і шифри витрат на виробництво; класифікатор відхилень від норм, згрупований за типовими причинами і винуватцями; класифікатор браку; регламентований порядок внесення змін у конструкторську, технологічну та іншу документацію і система доведення всіх змін до зацікавлених відділів, служб, центрів відповідальності – цехів; нормативні калькуляції на деталі, вузли, вироби; каталог діючої на підприємстві первинної документації – конструкторської, технологічної,

оперативної, виробничої, планової, матеріально-технічного постачання й облікової.

Залежно від специфіки підприємств наведений перелік заходів і джерел інформації для визначення норм витрат сировини й матеріалів має бути конкретизований. Наприклад, у будівельній галузі норми витрати матеріалів залежать від їхніх фізичних властивостей (витрати цементу – від його марки). Так само враховуються специфічні особливості щодо можливості заміни матеріалів однієї якості на іншу, наприклад, цегли М-100 на М-75 тощо. У сільськогосподарському виробництві враховують специфічні особливості як конкретних видів запасів, так і природно-кліматичних умов, попередники культур, які вирощуватимуться в поточному році, породні якості тварин і т. ін. Наприклад, норми витрат насіння на посів корегують залежно від кліматичних умов, термінів посіву, схожості насіння. Норми витрати кормів залежать як від збалансованості раціонів, так і породних якостей тварин, інтенсивності їхньої годівлі, очікуваної продуктивності. Загальні ж підходи до визначення норм витрати сировини й матеріалів в управлінському обліку однакові, незалежно від галузевої належності підприємств.

Таким чином, видачу сировини й матеріалів на виробництво потрібно здійснювати, суворо дотримуючись встановлених норм. Тому перед виписуванням документів на видачу запасів із складів має бути визначена їх необхідна кількість з урахуванням реальної потреби відповідно до виробничої програми конкретного центру відповідальності на цей період. Цього можна досягти за умови, що первинні документи на видачу сировини й матеріалів із складів складаються за участю спеціалістів-технологів (спеціалістів планово-виробничого відділу). Тільки на завізованих ними документах можуть бути дані дозволи на відпуск запасів із складу на виробництво, що є гарантією належного контролю за їхнім вибуттям в управлінському обліку.

6.2.6. Облік вибуття запасів

Для видачі сировини й матеріалів зі складів на виробництво використовують здебільшого лімітно-забірні карточки, тип. ф. № М-8, оскільки вони дають змогу отримувати матеріали в межах загального ліміту частковими партіями, в міру потреби, що також є запорукою раціонального витрачання запасів, уникнення нестач і крадіжок, особливо за відсутності спеціальних кладовок для їхнього зберігання безпосередньо в центрах відповідальності – виробничих підрозділах підприємства.

Лімітно-забірні карточки виписують окремо на кожну назву, сорт, розмір чи марку матеріалу, що передається на виробництво протягом місяця чи меншого терміну¹ в двох примірниках.² Один примірник знаходиться на складі, а цнший – в центрі відповідальності (виробничому підрозділі). При отриманні матеріалів відповідальна особа (менеджер центру відповідальності) пред'являє завідувачу складу свій примірник, і після видачі матеріалів вони взаємно стверджують це в обох примірниках лімітно-забірних карточок своїми підписами. Після кожного отримання матеріалів підраховується і записується в цих карточках залишок ліміту. Якщо матеріали, отримані за карточкою, протягом місяця не використано, вони повертаються на склад, а в цих же карточках проводять відповідні записи щодо кількості поверненого матеріалу.

Хоч відпуск сировини й матеріалів на виробництво потрібно контролювати як на стадії складання первинних документів, так і в процесі самої передачі запасів у центри відповідальності, однак це не означає послаблення такого контролю надалі. Насправді, хоч матеріали й списані у фінансовому обліку як витрачені, вони є в наявності та будуть використані лише тоді, коли з них вироблять певну продукцію. Тому важливим

¹ Якщо видача матеріалів відбувається не більше чотирьох разів, можна застосувати лімітно-забірну карточку тип. ф. № М-9. Для відпуску будівельних матеріалів застосовують лімітно-забірні карточки тип. ф. № 28 та 28-а.

² В окремих випадках діючими нормативними документами передбачено, що для скорочення кількості первинних документів доцільно оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в карточках складського обліку. В цьому випадку лімітно-забірні карточки складаються в одному примірнику і вони, з підписом керівника, зберігаються на складі, а представник центру відповідальності підтверджує отримання матеріалів своїм підписом безпосередньо в карточках складського обліку в графі "Контроль".

аспектом управлінського обліку є забезпечення таких умов, за котрих унеможлиблювалось би нераціональне використання запасів.

Залежно від технології виробництва застосовують різні методи контролю за раціональним використанням запасів у виробництві. Зокрема, на тих підприємствах, де використовується листовий метал, тканини, шкіра тощо, застосовують метод розкроювання за партіями. Крім лімітно-забірних карт, на кожен партію таких запасів виписують розкрійний лист, у якому після завершення операції порівнюють фактичний вихід заготовок і за нормою. Результати уважно вивчають спеціалісти-технологи, конструктори, програмісти в напрямку пошуку економних способів розкроювання, зменшення відходів, їхнього виробничого застосування.

Іншим методом, що застосовується, наприклад, при контролі витрати знежирюючих засобів, ґрунтовок, полімерних покриттів, фарб, лаків, та ін., є інвентарний, за яким фактичні витрати порівнюють з нормами за певний період: зміну, кілька днів чи місяць, а не за кожною окремою партією виданих запасів. Це дає змогу визначити обґрунтованість норм витрати таких матеріалів за достатньою сукупністю виробів, виявити, в яких змінах сталися нетипові відхилення, знаходити резерви зменшення непродуктивних витрат запасів.

Заслуговує на увагу й експериментальний метод контролю відповідності норм витрачання запасів, коли здійснюється їх безпосередня експертна оцінка за участю технологів, конструкторів, менеджерів центрів відповідальності на робочих місцях, де виконуються такі роботи.

У той же час нерідко трапляється, що ліміту матеріалу, вказаного в карточці, для виробництва продукції з тих чи інших причин не вистачає або його треба замінити на інший. Тоді додаткову видачу матеріалів при обґрунтованій потребі в них можна проводити на підставі акта-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, тип. ф. № М-10, що також виписують у двох примірниках.

Оформляється він аналогічно, як і лімітно-забірна карточка, але після детального вивчення даних попередньої лімітно-забірної карточки та аналізу доцільності заміни чи додаткової видачі матеріалів. Відмінністю є те, що додатковий дозвіл на понадлімітну видачу матеріалів чи їхню заміну має дати керівник підприємства чи інші уповноважені особи (головний інженер, заступники), хоч це і попередньо узгоджується із спеціалістами-технологами (спеціалістами планово-виробничого відділу), як і за лімітно-забірним карточками, де таких додаткових дозволів не передбачено. Справа в тому, що лімітно-забірні карточки виписуються в межах узгодженої на всіх рівнях управління кількості сировини й матеріалів, необхідної для виробництва заданого обсягу продукції, виконання робіт, надання послуг. Видача (заміна) ж за загаданими актами є понадлімітною, отже, логічним є узгодження її обґрунтованості з керівництвом підприємства. Такий акт є сигнальним документом про відхилення фактичних витрат матеріалів від стандартних норм, що потребує посилення уваги до таких фактів.

В управлінському обліку, як відомо, головна увага приділяється встановленню обґрунтованих норм витрати сировини й матеріалів та оцінці відхилень від них. Самі ж відхилення виникають з різних причин. Тому насамперед необхідно виявити причини, що зумовили відхилення фактичних витрат сировини й матеріалів від установлених на підприємстві норм, оскільки тільки за цієї умови можна в майбутньому вжити заходів, що забезпечили б уникнення негативних наслідків цього. Хоч головним в управлінському обліку є попередній контроль та аналіз обґрунтованості й доцільності витрат сировини і матеріалів, що здійснюється на стадії складання первинних документів, однак нехтувати наступним контролем за фактичними даними про витрачання запасів не слід.

Разом з тим, якщо попередній контроль доцільності витрат запасів можна здійснювати на основі технологічної документації та даних лімітно-забірних карточок чи актів на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, то типових документів для наступного контролю, що відповідали б вимогам управлінського обліку, не передбачено. В діючих реєстрах (відомостях обліку витрат на виробництво) відхилення знеособлюються. Причини, що зумовлюють відхилення фактичних витрат сировини й матеріалів від встановлених норм, різні. Вони залежать від якості як норм, так і запасів, ставлення робітників до їхнього використання, умов зберігання в центрах відповідальності, рівня контролю за витрачанням. Винуватцями відхилень (причому не завжди в негативному розумінні) можуть бути як працівники центрів відповідальності: менеджери, робітники – краще або гірше використання, заміна повноцінних матеріалів відходами, спрощення технології тощо, так і відділу постачання, складів – прихований брак сировини й матеріалів, невідповідна якість, що стали причиною перевитрат у виробництві. У той же час реєстри обліку витрат виробництва, як правило, фіксують відхилення загалом за центрами відповідальності. При цьому вважається, що відхилення є наслідком організаційно-технічних неполадок, а не конструктивних (технологічних) особливостей окремих видів продукції.

Однак практика засвідчує, що відносити всі відхилення лише за рахунок цього фактору не можна. Часто знеособлений облік відхилень загалом за центром відповідальності не дає повного уявлення про їх причини. Тому управлінський облік витрачання запасів мусить розметувати їх за трьома видами відхилень від норм: прямі, що стосуються безпосередньо конкретного виробу (робіт, послуг); знеособлені – щодо групи однорідних виробів (робіт, послуг); необліковані відхилення.

Залежно від виду відхилень застосовують два основних способи їх визначення: документальний і розрахунковий (недокументований). Хоч перший

спосіб точніший і достовірніший, оскільки відхилення визначаються безпосередньо на основі технологічної й облікової документації, значно поширенішим є другий, тобто розрахунковий спосіб визначення відхилень фактичних витрат сировини й матеріалів, що ґрунтується на основі інвентаризації їхніх залишків, не витрачених у центрах відповідальності, а які знаходяться у незавершеному виробництві.

Отже, управлінський облік витрачання запасів необхідно організувати таким чином, щоб можна було виявляти безпосередньо причини та їхніх винуватців. З цією метою реєстри аналітичного обліку витрат виробництва потрібно перебудувати, щоб формувалась інформація за номенклатурою причин і винуватців відхилень фактичних витрат сировини й матеріалів від установлених норм на підприємстві. Орієнтовно цей реєстр може мати наступний вигляд.

Номенклатура причин і винуватців відхилень від норм витрачання запасів

Відхилення		Причини	Винуватці
Усього, кг, м ³ , л, дм . . .	На одиницю продукції (робіт, послуг), кг, м ³ , л, дм . . .		
		Краще – (+), гірше – (–) використання сировини й матеріалів	Робітники, майстер, виконроб та ін., згідно з конкретними умовами
		Невідповідність сировини й матеріалів за якістю	Відділ постачання, завідувач складом та ін.
		Порушення технологічних процесів	Менеджери центрів відповідальності, робітники, майстер та ін.
		Несправність обладнання	Інженер-механік, слюсар-наладник та ін.
		Брак	Технолог, робітники та ін.
		Заміна матеріалів	Менеджери, технолог, завскладом

Це номенклатура дасть змогу глибше проаналізувати відхилення за кожним видом (назвою, сортом, маркою) сировини й матеріалів, оскільки забезпечує розметування їх за факторами, а отже, інформацію про порушення технології виробництва і нераціональне використання запасів як основи ліквідації виявлених неполадок та усунення їх надалі.

Певні особливості управлінського обліку вибуття матеріалів є на підприємствах будівельної галузі. Зокрема, для відпуску матеріалів на будівельні роботи використовують лімітно-забірну карточку, тип. ф. № М-28, розраховану на весь період будівництва об'єкта, що зберігається у виконроба, та ф. № М-28а, що виписується на місяць і знаходиться на складі. Основою для виписування ф. № М-28 є проектно-кошторисна документація на будівництво певного об'єкта, а ф. № М-28а складається в межах загального ліміту, вказаного в першій карточці, але з урахуванням місячної потреби в будівельних матеріалах. У випадках понадлімітної потреби в них, додаткову можна проводити на основі акта на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, тип. ф. № М-10, але лише після всебічного аналізу причин, що її зумовили.

Вибуття запасів на підприємствах відбувається не тільки в результаті їхнього витрачання, а й внаслідок реалізації, внутрішнього переміщення. В останньому випадку вони вибувають з одних місць зберігання (складів) і надходять на інші. Однак це може відображатись лише на основі належним чином оформлених первинних документів – накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, тип. ф. № М-11, що виписується у двох примірниках. Накладну підписують головний бухгалтер і завідувач складу, який відпустив за нею матеріали, і особа, яка їх отримала. Якщо відбулось внутрішнє переміщення матеріалів, один примірник накладної залишається на складі, звідки матеріали видано, і є основою для списання, а інший передається завскладом, який їх отримав для оприбуткування в карточці складського обліку матеріалів.

При реалізації матеріалів ця накладна використовується, як правило, у випадках, коли покупцями є фізичні особи, хоч згідно з нормативними документами вона може використовуватись і при розрахунках з підприємствами. На практиці ж у таких випадках здебільшого застосовують товарно-транспортні накладні.

На основі наведених первинних документів завскладом проводить записи у карточках складського обліку і після кожного вибуття запасів визначає залишок, що необхідно відразу ж порівнювати зі встановленою нормою, повідомляючи про невідповідність цих даних менеджерів служби постачання, інших відповідальних осіб, які мають вжити заходів для забезпечення підприємства сировиною й матеріалами відповідно до потреби, щоб не допустити простоїв виробництва через відсутність необхідної кількості запасів.

Варто наголосити, що управлінський облік запасів здійснюється ефективніше за умови його ведення за допомогою комп'ютерів, об'єднаних єдиною комунікаційною мережею, коли дані складського обліку можуть бути доступними менеджерам центрів відповідальності та відділу постачання. В цьому випадку завжди є оперативна інформація про наявність запасів, що, крім значного полегшення рутинної облікової роботи, значно посилює контроль за наявністю запасів, дає змогу пришвидшити роботу щодо забезпечення ними виробництва.

6.2.7. Управлінський облік малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших необоротних активів

За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” малоцінні та швидкозношувані предмети визначаються за єдиним критерієм – терміном служби, що в цьому випадку вважають не більшим, ніж один рік або нормальний операційний цикл, якщо він перевищує рік. Таким чином, значну частину запасів, котру раніше обліковували в складі малоцінних і швидкозношуваних предметів, нині відображають як інші необоротні матеріальні активи, що доводиться враховувати в управлінському обліку, оскільки наявні певні відмінності щодо їхнього списання. При цьому зауважимо: незважаючи на те, що у фінансовому обліку малоцінні необоротні активи не відносять до запасів і обліковують на субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”, котрий належить до першого класу синтетичних рахунків, тоді як запаси – до другого класу, в управлінському

обліку їх все ж таки треба обліковувати за документацією, призначеною для малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів, тобто запасів, шляхом списування з балансу як їхнє вибуття з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

Щодо інших необоротних матеріальних активів, до котрих нині віднесено ту частину колишніх малоцінних і швидкозношуваних предметів, що має термін використання більш ніж один рік, але за вартістю¹ все ж таки не може бути віднесена до основних засобів, то на них нараховується амортизація, і вони списуються за рахунок їхнього зносу після закінчення терміну експлуатації.

Таким чином, за даними карточок складського обліку матеріалів не можна отримати інформації про реальні запаси малоцінних і швидкозношуваних предметів, оскільки передані в експлуатацію відображаються як вибулі. У той же час вони наявні у виробничих підрозділах – центрах відповідальності, хоч їхня вартість уже включена у витрати виробництва. У зв'язку з цим при визначенні потреби в таких запасах з метою управлінського обліку слід брати до уваги не тільки наявність малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших необоротних активів на складах, відображену як їхній залишок у карточках складського обліку матеріалів, а й фактичну кількість тих, які передані в експлуатацію, термін дії котрих ще не закінчився. Разом з тим, необхідно враховувати, що терміни експлуатації таких предметів значно відрізняються.

Нормативні терміни використання окремих малоцінних і швидкозношуваних предметів

Назва інструмента	Термін служби	Назва інструмента	Термін служби
Лопати штикові та совкові	12	Зубило	12
Сокира	12	Терпуг	6
Молоток	24	Терпуг 3 – гранний	1
Кліщі	24	Свердло	2
Плоскогубці	6	Склоріз	24
Пасатижі	6	Склоріз алмазний	26
Ножівка по дереву	24	Молоток штукатурний	42
Коловорот	60	Кельма	30
Рубанок	24	Щітка малярна	3
Пила поперечна	36	Ключі різні	36
Стамеска	12	Ключі гайкові розвідні	12
Долото	60	Ключі газові	12
Метр дерев'яний	12	Викрутка	12
Метр стальний	36	Рулетка	30
Пила лучкова	24	Валик малярний	12
Рівень	36	Трубогин	24
Кусачки	36	Лампа паяльна	60
Ножиці по металу	30	Кайло будівельне	24
Полотно ножівкове	12	Лом	24
Брусок точильний	12	Набір ключів	12
Відро	6	Шлямбур	12
Електродріль	60	Верстат слюсарний	60
Дріль ручний	60	Шерхебель	12

Так само різними є терміни служби спецодягу, спецвзуття, які можуть бути від 1 місяця до 3, 4, 6, 12, 24 і навіть 36 місяців або іншими – залежно від особливостей використання. Тому в управлінському обліку за центрами відповідальності необхідно враховувати не тільки фактичну наявність малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших необоротних матеріальних активів, а й залишкові терміни їхньої експлуатації, оскільки без цього може виявитись, що при видимій забезпеченості ними потреб підприємства інколи виникає непередбачена потреба в них, що несприятливо позначається на виробництві. Управлінський же облік саме спрямований на

¹ Хоч вартісний критерій щодо розмежування засобів праці на малоцінні й швидкозношувани та основні засоби не встановлено, однак на практиці підприємства змушені його застосовувати, оскільки інакше відокремити інші необоротні активи неможливо.

попередження таких непрогнозованих збоїв у забезпеченні запасами потреб виробництва.

Управлінський облік малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших необоротних активів забезпечується системою встановленої документації. Так, безпосередньо за центрами відповідальності на тих підприємствах, де практикують наявність у роздавальних кладовках постійного обмінного фонду інструментів (пристосувань), їхній облік ведуть із застосуванням відомості на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристосувань), тип. ф. № МШ-1, що складається у двох примірниках.

Цю відомість менеджер центру відповідальності погоджує із спеціалістами планово-виробничого (інструментального) відділу і на її основі проводять записи надходження (поповнення) або вибуття (вилучення) інструментів чи пристосувань у карточках складського обліку матеріалів, тип. ф. № М-12 інструментально-роздавальної кладовки, де знаходиться такий запас. Другий примірник є основою для списання (оприбуткування) виданих (повернених) інструментів чи пристосувань на складі підприємства в аналогічних карточках.

Видані працівникам центрів відповідальності інструменти й пристосування, інші малоцінні та швидкозношувані предмети (необоротні матеріальні активи) на тривале користування записують у картку обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, тип. ф. № МШ-2 в одному примірнику.

Якщо інструменти й пристосування видаються у тимчасове користування (як правило, протягом зміни), в таких випадках використовують інструментальні марки (жетони), де вказано номер цеху – центру відповідальності, табельний номер робітника, номер кладовки. Можливе застосування одно-і двомарочних варіантів такого обліку. За одномарочним варіантом робітникам, яким протягом зміни треба буде кілька разів

отримувати інструменти для виконання передбачених технологією робіт, видають необхідну кількість (4 – 6) інструментальних марок, за котрі вони розписуються в інструментальній картці чи книжці. В обмін на ці марки, які комірник поміщає на місця зберігання інструментів, робітники одержують необхідні їм інструменти для тимчасового користування. При поверненні інструментів процес відбувається у зворотному порядку: інструменти кладуть на місце, а робітник отримує зданий жетон (інструментальну марку), й наступного разу знову може отримати таким самим чином необхідні для роботи приладдя чи інструменти. Застосування таких жетонів пришвидшує видачу інструментів, що на великих підприємствах дуже важливо, оскільки часто поблизу інструментально-роздавальних кладовок утворюються значні черги, що зумовлює непродуктивні втрати робочого часу, і не може свідчити про високий рівень управлінського обліку.

За виданими інструментальними марками легко визначити, в якого робітника знаходиться той чи інший інструмент або приладдя. Однак при одномарочному варіанті доволі багато часу йде на визначення кількості інструментів (приладдя), що знаходяться одночасно в того чи іншого робітника. Тому часто застосовують двомарочний варіант обліку, за яким використовуються марки з табельними номерами робітників і марки з номенклатурними номерами інструментів, котрі робітникам не видаються, а знаходяться на місцях зберігання інструментів. Перші при видачі інструментів кладуть на місця їхнього зберігання, а другі – на контрольну дошку з табельними номерами робітників. Таким чином, наглядно видно, які інструменти одночасно знаходяться в того чи іншого робітника, що посилює контроль за цільовим використанням інструментів, своєчасним поверненням їх у кладовку, коли виникає гостра потреба в них на іншому робочому місці. Так само можна організувати облік змінного спецодягу, вимірювальних приладів, якщо вони видаються на нетривале користування.

Точні дані про фактичне забезпечення інструментами й приладдями можливі за умови чіткого обліку їхнього знаходження у відповідних місцях: на складах, у центрах відповідальності, ремонті тощо. Зокрема, на інструменти й приладдя передані для їхнього полагодження, складають замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв), тип. ф. № МШ-3, у двох примірниках.

Один з них зберігається в інструментально-роздавальній кладовці, а інший передається разом з інструментом у ремонтну (заточувальну) майстерню. Після полагодження інструментів (пристосувань) вони повертаються в кладовку, що стверджують відповідно в першому й другому примірнику цього документа відповідальна особа майстерні та комірник.

Варто наголосити, що в управлінському обліку немає дрібниць, оскільки будь-які відхилення від нормальної роботи зумовлюють, як правило, своєрідне відлуння, що має негативно позначитися на ефективності роботи підприємства загалом. Тому необхідно, щоб контроль – один із найголовніших аспектів управлінського обліку – здійснювався всюди на кожному робочому місці, безперечно, в межах компетенції таких працівників. Щодо розглянутого документа важливим є забезпечення дотримання встановлених термінів виконання передбачених робіт, що мають контролювати як відповідальні особи майстерні (цеху), де вони виконувались, так і комірник інструментально-роздавальної кладочки, зіставляючи дату складання замовлення з датою повернення інструменту (приладдя).

За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” запаси включаються у витрати одночасно зі зменшенням активів. Таким чином, уже при видачі зі складу на виробництво малоцінних і швидкозношуваних предметів чи малоцінних необоротних активів їхня вартість включається у витрати виробництва. В той же час за натуральною ознакою вони обліковуються тривалий період. Саме управлінський облік (у

фінансовому обліку вони вважаються списаними) має забезпечити облік цих предметів і активів протягом усього терміну експлуатації, не допускаючи передчасного втрачання їх до закінчення цього терміну.

Проте на практиці часто з тих чи інших причин інструменти й приладдя ламаються, псуються чи виявляється їх пропажа. В таких випадках складають акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів, тип. ф. № МШ-4. Залежно від причин вибуття, акт складається в одному або двох примірниках. Якщо винних у псуванні чи поломці інструментів немає (це сталося унаслідок об'єктивних причин), акт складається в одному примірнику, причому в ньому можна відобразити списання інструментів, які рахуються за кількома робітниками.

Коли ж виявлена пропажа інструменту, його псування чи поломка є наслідком вини робітника, акт складається у двох примірниках. Один примірник передається в бухгалтерію, де він є основою для утримання з винного його вартості, а інший залишається в центрі відповідальності, як і в першому випадку. Цей примірник є основою для видачі робітникові іншого такого самого інструменту взамін втраченого (поламаного, зіпсованого) та відображення у картці обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, тип. ф. № МШ-2, як списаного старого, так і виданого іншого інструменту.

Примірники актів (тип. ф. № МШ-4) додають до актів на списання інструментів (пристосувань) і обміну їх на придатні, тип. ф. № МШ-5, або актів на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів, тип. ф. № МШ-8, які складаються на загальну кількість утрачених (поламаних, зіпсованих) інструментів (приладь) чи непридатних для подальшого використання МШП.

При цьому на основі акта, тип. ф. № МШ-5, проводиться заміна інструментів (пристосувань) шляхом видачі їх зі складу в кладовку центру відповідальності без виписування накладних чи лімітно-забірних

карточок, оскільки згаданий акт застосовується на тих підприємствах, де в центрах відповідальності є постійний обмінний фонд інструментів (приладь).

Необхідно контролювати здачу непридатного інструменту, приладів, приладь у кладовку центру відповідальності та наступну їх утилізацію, маючи на увазі, що окремі вузли можуть бути використані для ремонтів, а дорогоцінні метали, часто наявних у приладах, суворо обліковуватись.

Окремо на кожний вид фізично зношеного спецодягу, спецвзуття, захисних засобів, інших МШП, а також інструментів (приладь) на тих підприємствах, де вони не обліковуються за методом обмінного фонду, складають акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів, тип. ф. № МШ-8, в одному примірнику.

Так само, як і за попереднім актом, необхідно контролювати утилізацію МШП чи інструментів, оприбутковувати металобрухт, ганчір'я, дроба і використовувати їх за призначенням: реалізовувати, передавати як обтиральний матеріал, зрештою знищити непотрібне.

Значну частину витрат на підприємствах проводять на спецодяг, спецвзуття, захисні засоби. Вони видаються окремим робітникам на постійне користування протягом терміну носіння або на період виконання певних робіт, тому постійно за робітниками не закріплюються, а видаються як чергові.

Видача робітникам таких засобів в індивідуальне користування здійснюється за відомостями обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і захисних засобів, тип. ф. № МШ-7, які складаються у двох примірниках: один для бухгалтерії, інший зберігається в центрі відповідальності.

Такі відомості комірник складає окремо на видачу та повернення спецодягу, спецвзуття, захисних засобів (передачі на дезінфекцію, прання, ремонт, літнє зберігання тощо) і вони є підставою для записів в

особових картках обліку спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристосувань, тип. ф. № МШ-6, що відкриваються на кожного робітника, який користується такими засобами.

Списані засоби індивідуального захисту відображають у цих картках на основі актів вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів, тип. ф. № МШ-4. Згадані картки відкриваються в одному примірнику окремо на засоби індивідуального захисту та на чергові спецодяг, спецвзуття, захисні засоби, які видають робітникам згідно з затвердженим на підприємстві списком на одну–дві зміни, і зберігають у кладовках центрів відповідальності за табельними номерами робітників.

6.2.8. Особливості управлінського обліку запасів у сільському господарстві

Слід зазначити, що вітчизняний і зарубіжний управлінський облік запасів дещо відрізняються. Як правило, у вітчизняній системі управлінського обліку традиційною є передача сировини й матеріалів із складів під звіт матеріально – відповідальним особам центрів відповідальності або їхнім менеджерам за одними документами (накладними, лімітно-забірними карточками) і списанням після їхнього витрачання на витрати виробництва за іншими (актами, відомостями). У зарубіжній же практиці облік запасів ведуть за принципом виключення, за яким із величини запасів на складі виключається нормативна витрата матеріалів за нормативами, розрахованими на одиницю продукції, пропорційно до її реалізованої кількості. Такий метод обліку ґрунтується на концепції, що сировина й матеріали (комплектуючі вироби) покидають підприємство або через витрати на виробництво продукції, котра зрештою реалізовується, або ж втрачаються й псуються у процесі виробництва. Різницю ж між фактичною витратою запасів і нормативною їх кількістю, списаною на виробництво, визначають за результатами інвентаризації.

Хоч розглянутий варіант ведення управлінського обліку запасів значно простіший, ніж традиційний за вітчизняною системою, однак він не всюди придатний. Зокрема, його не можна застосовувати на великих сільськогосподарських підприємствах, де через специфіку виробництва робочий період і період виробництва не збігаються. Тому тут часто виникає велика різниця між часом витрачання сировини й матеріалів та отримання продукції. Наприклад, при посіві озимих культур вона може досягати одного року за тривалістю, а відбуватись ці події можуть у різних календарних роках: витрати насіння і добрив при посіві – у вересні одного року, збір урожаю – в липні – серпні наступного року.

У цій галузі великий вплив природно-кліматичних і біологічних факторів, що проявляється в неоднаковій віддачі витрачених запасів: у сприятливі роки вона вища, у несприятливі кількість отриманої продукції при тих же витратах добрив на підживлення посівів, пально-мастильних матеріалів на їх обробіток може бути набагато меншою. Навіть у тваринництві, де розриву між витрачанням запасів і надходженням продукції у головних галузях (скотарство, свинарство), як правило, немає, вплив біологічних, а частково й кліматичних факторів дуже відчутний.

Тому саме в цій галузі управлінський облік запасів доволі громіздкий. Принагідно зауважимо, що вищесказане не стосується селянських (фермерських господарств), де цілком можливе застосування спрощеного способу управлінського обліку запасів, маючи на увазі, що тут відсутні, як правило, проміжні ланки (центри відповідальності), за якими доводиться вести такий облік, оскільки саме господарство є центром відповідальності. Тому товарно-матеріальні цінності (насіння, корми, сировина, продукція, добрива, паливо тощо), що надійшли в господарство протягом року зі сторони, вважаються витраченими і їх списують на витрати виробництва чи незакінчене виробництво.

У кінці року кількість списаних на витрати виробництва запасів уточнюють, коригуючи на зміну залишків на початок і кінець року: при збільшенні залишків витрачену кількість зменшують на їх приріст, а при зменшенні – збільшують. Таким чином, управлінський облік запасів практично здійснюється аналогічно зарубіжній практиці та передбачає лише проведення їхньої інвентаризації на кінець року. Разом з тим, цей варіант обліку не відкидає оперативного контролю доцільності витрачання запасів і має здійснюватись шляхом аналізу їхніх фактичних витрат за нормами в момент видачі на виробничі потреби, наприклад, насіння на посів, кормів за раціонами тощо.

На великих сільськогосподарських підприємствах у зв'язку з тим, що відповідальність за збереження запасів розосереджена серед значної кількості матеріально відповідальних осіб, а також згідно з наведеними вище причинами управлінський облік їхнього витрачання потрібно суворо документувати. До того ж, зважаючи на те, що видача запасів на виробничі потреби не завжди означає їхнє обов'язкове витрачання (наприклад, перешкодили погодні умови і насіння не висіяли, або ж ґрунт підсох, тому витрати пального на оранку зменшились), виникає проміжний етап в обліку – передача запасів із підзвіту одних матеріально-відповідальних осіб під звіт іншим менеджерам центрів відповідальності (бригадирам, завідувачам ферм) або ж безпосереднім виконавцям робіт (водіям, механізаторам).

Крім цього, значна частина запасів, передусім насіння, корми, органічні добрива, надходить від власного виробництва. Тому, якщо облік надходження придбаних сировини й матеріалів на сільськогосподарських підприємствах не відрізняються від інших галузей народного господарства, то для відображення запасів власного виробництва застосовують специфічні первинні документи.

Зокрема, облік надходження зерна від урожаю проводиться з оформленням реєстрів відправки зерна та іншої продукції з поля, путівок на

вивезення продукції з поля або талонів. Застосування талонів дає змогу скоротити час на оформлення документів безпосередньо при одержанні зерна від комбайна. В цьому випадку застосовують талони водія, талони комбайнера. До початку збирання ці талони видаються під розписку відповідно комбайнерам і водіям. Один талон відповідає одному бункеру зерна. Якщо ж водій отримав від комбайнера менше, ніж бункер зерна, на талонах вказують за підписами комбайнера і водія 0,5 чи 0,25 бункера.

Важливо, щоби талони водія і комбайнера відрізнялись за кольором, оскільки за змістом вони дуже подібні. Це досягається виготовленням їх типографським способом з твердого паперу (картону).

У цих талонах заздалегідь потрібно заповнити назву господарства, табельні номери і прізвища водіїв, комбайнерів, а самі талони мають бути пронумеровані різними номерами, наприклад, №№ 1-250 – для водіїв; № 251-500 – для комбайнерів; або ж 1в, 2в і т. д. – для водіїв; 1к, 2к тощо – для комбайнерів і т. п. Талони має підписати головний бухгалтер і завірити печаткою підприємства. Видають талони водіям і комбайнерам під розписку, реєструючи це у журналі обліку виданих талонів, ф. № 188. При вивантаженні зерна з бункера комбайна для перевезення водій і комбайнер обмінюються своїми талонами. В кінці дня в кожного водія і комбайнера буде стільки талонів, скільки бункерів зерна було прийнято і видано для перевезення.

Доставлене зерно на тік зважують. Вагар записує номери талонів комбайнерів, що були у водія як супровідні документи на доставлене зерно, і його вагу в реєстр приймання зерна від водія.

Цей реєстр знаходиться постійно у водія, вагар же веде реєстр приймання зерна вагарем. Він є основою для запису у відомість руху зерна та іншої продукції і карточки складського обліку матеріалів чи книгу складського обліку.

Якщо ж у господарстві застосовують путівки на вивезення продукції з поля, облік організується так. Перед збиранням урожаю кожний комбайнер отримує під розписку блокноти путівок, в яких заповнені такі реквізити: назва господарства, табельний номер комбайнера, його прізвище, номер агрегату. Всі путівки нумеруються (три під одним номером). Блокноти путівок підписують керівник і головний бухгалтер господарства та скріплюються печаткою.

Комбайнер, вивантаживши зерно з бункера в автомашину, під копіювальний папір виписує три примірники путівок. Він заповнює такі реквізити: дата, місце відправки продукції, номер автомашини, прізвище водія і розписується у примірнику водія про здачу продукції. Водій розписується у примірнику комбайнера про приймання продукції. На току зерно зважують, завідуючий током або вагар проставляє в путівці масу і розписується у двох примірниках, з яких один залишає собі, а другий віддає водію.

При застосуванні реєстрів відправки зерна та іншої продукції з поля їх виписують у трьох або в двох примірниках. У першому випадку комбайнер виписує в трьох примірниках стільки реєстрів, скільки автомашин буде возити зерно від його комбайна. У своєму примірнику він записує номери автомашин і бункерну масу зерна в кілограмах. Водій розписується про приймання зерна, записує в своєму реєстрі номер комбайна та бункерну масу зерна. Комбайнер стверджує правильність запису своїм підписом. Завідуючий током чи вагар проставляє масу бруто і нетто в третьому примірнику реєстру, розписується в реєстрі водія про приймання зерна, а водій – у примірнику завідуючого током про здачу зерна.

За другим варіантом перший примірник знаходиться у комбайнера, а другий – у водія. На тоці за цим варіантом облік ведеться в реєстрі приймання зерна й іншої продукції, в якому можна обліковувати зерно від 12 комбайнерів, що зменшує кількість документів. Реєстри щодня здають у

бухгалтерію. Дані про намот із перших примірників записують в облікові листи трактористів-машиністів. Другі примірники реєстрів повертають разом із подорожніми листками водіїв, а треті з відомістю руху зерна здає завідуючий током.

Зерно на току сушать і сортують. Кожну партію зерна, відпущену для очищення, сортування і сушіння, зважують. Наприкінці очищення визначають розмір усохнення і невикористаних відходів. Це оформляють актом на сортування і сушіння продукції рослинництва, котрий підписують завідуючий током і агроном.

Зведеним документом про надходження і витрачання зернової продукції на тоці є відомість руху зерна та іншої продукції, її складає завідуючий током на підставі путівок, реєстрів, накладних, товарно-транспортних накладних, актів на сортування і сушіння. Записи групують за об'єктами надходжень і відправки продукції. Наприкінці дня відомість, разом з документами, здають у бухгалтерію. Перед тим, як здати відомість, завідуючий током переносить дані в книгу складського обліку, або карточки.

Первинним документом з обліку надходження картоплі та баштанних культур, продукції овочівництва і садівництва є щоденник надходження сільськогосподарської продукції. Наприкінці робочого дня підраховують підсумки надходжень, фіксують у щоденниках і здають їх у бухгалтерію господарства.

Корми, згодовані тваринам при випасанні, оприбутковують за актами на оприбуткування пасовищних кормів. Кількість кормів визначають розрахунково за масою врожаю з контрольних ділянок або користуються нормами витрат кормів для окремих видів тварин.

Сіно, солому, силос оприбутковують на підставі акта приймання грубих і соковитих кормів. Перший примірник цього акта передають у бухгалтерію, другий – фуражирові. В акті вказують назву кормів, місце розташування, масу, номер споруди (скирти). До акта додають схему

ділянок із зазначенням місць розташування і промірів стогів, скирт, траншей. Кількість кормів визначають на основі обсягу цих споруд і середньої ваги одного кубометра кормів. Визначають, обсяги скирт, стогів, траншей, буртів за допомогою формул.

Надходження молока обліковують у журналі-обліку надою молока, де завідувач ферми чи обліковець (старший оператор) щоразу після доїння корів вказує кількість надоєного молока кожною дояркою. Доярки стверджують ці дані своїми підписами. В журналі обов'язково зазначають загальну кількість закріплених корів, і тих, яких доїли. Дані про жирність молока заповнюють на підставі показників її контрольних замірів і визначення середнього процента жирності за день. Ці показники порівнюють з даними актів контрольних удоїв.

Журнал ведуть в одному примірнику. Записи з журналу щоденно переносять у місячну відомість руху молока, що складається у двох примірниках. Один примірник відомості здають у бухгалтерію разом із документами на прибуток і видаток, другий залишається у завідувача ферми чи обліковця.

Приплід тварин оприбутковують у день одержання на основі актів на оприбуткування приплоду тварин. Для посилення оперативного контролю за оприбуткуванням приплоду тварин один примірник акта відразу передають у бухгалтерію господарства, а на підставі іншого роблять записи в книгу обліку руху тварин і птиці.

Продукцію тварин на вирощуванні та відгодівлі обліковують у відомостях зважування, що складають за видами і обліково-виробничими групами тварин відповідно до працівників, за якими вони закріплені.

У зв'язку зі змінами в поголів'ї самих відомостей зважування недостатньо, тому за групою тварин складають розрахунок визначення приросту (до маси тварин на кінець місяця додають масу тих, що вибули, і

від результату віднімають масу тих, що надійшли, та тих, що були на початок року). Масу тварин, що загинули, враховують як таких, що вибули.

Дані з розрахунків визначення приросту записують у книгу обліку руху худоби і птиці на фермі, звідти переносять у звіт про рух худоби і птиці на фермі.

Якщо зважувати тварин – тільки телиць, поросних разових і тих, яких перевіряють, свиноматок, кітних молодих вівцематок на першій стадії вагітності неможливо, їхню масу приймають за останнім зважуванням з урахуванням кількості кормоднів. Після отелення, опоросу чи окоту приріст живої маси визначають зважуванням.

Оприбуткування тварин відображається і за іншими документами залежно від джерел їх надходження. Так, закуплені тварини в населення оприбутковують за актами контрактації, де зазначають тип тварин, стать, породу, живу масу та інше.

У випадках втрати тваринами основного стада необхідних продуктивних якостей у зв'язку з віком, захворюванням, травмами тощо їх вибраковують і ставлять на відгодівлю (реалізують, забивають на м'ясо). В таких випадках їх оприбутковують як запаси за актами на вибракування тварин з основного стада.

При переведенні тварин з однієї статеві-вікової групи до іншої складається акт на переведення тварин з групи в групу. Його складають також при відлученні поросят, ягнят, лошат, при переведенні тварин і птиці з однієї ферми на іншу.

Загибель, вимушене дорізування чи забиття поголів'я оформляють актами вибуття тварин і птиці. В них вказують причини вибуття. М'ясо та інша продукція, отримані від забиття (падежу), – шкури, копита тощо оприбутковуються на склад за накладними, що додаються до вказаного акта. Якщо туші загиблих тварин знищуються, до акта потрібно додати відповідний висновок ветлікаря.

Надходження вовни обліковують у період стрижки овець у щоденник надходження – відправки вовни. На підставі щоденника після закінчення стрижки овець складають акт настригу і приймання вовни у трьох примірниках. Перший примірник разом зі щоденником здають на склад з вовною, другий використовують для нарахування оплати праці стригалям і чабанам, третій зберігається у зоотехніка для звіту. Вовну оприбутковують у натуральній масі.

Надходження яєць обліковують у щоденнику надходження сільськогосподарської продукції. У ньому записують щодня дані про кількість голів курей, цілих і битих яєць.

Витрачання запасів також відображається за спеціалізованими документами. Насіння і посадковий матеріал видають під звіт бригадиру на підставі лімітно-забірних карточок або накладних (внутрігосподарського призначення). Під час виписування насіння необхідно перевіряти відповідність його кількості затвердженим нормам витрат з урахуваннями агрокліматичних умов і запланованої площі посіву. На підставі тих самих документів видають під звіт бригадиру мінеральні добрива, малоцінні та швидкозношувані предмети, спецодяг тощо. Після закінчення посіву складають акт на витрати насіння і садивного матеріалу, де за кожним полем окремо вказують кількість витраченого насіння за нормою і фактично. Після затвердження акта керівником господарства насіння списують із підзвіту бригадира на витрати рослинництва.

Витрачені добрива, пестициди і гербіциди списують на основі затвердженого керівником господарства акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів. Добрива списують окремо за їх видами під кожну культуру із зазначенням номера поля.

Спецодяг, малоцінні та швидкозношувані предмети списують на підставі затвердженого керівником господарства акта на списання

виробничого та господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Необхідно контролювати своєчасність складання вказаних документів, відповідність наведених у них даних фактичним витратам, дотримання норм витрати і термінів використання предметів.

Видачу кормів здійснюють на підставі відомостей витрат кормів, що водночас є документами на списання витрачених кормів із підзвіту завідувача ферми.

Відомості виписують на кожного працівника, за яким закріплені тварини, на початку кожного місяця у двох примірниках. Ліміт видачі кормів визначають за раціонами годівлі, які складає зоотехнік. При одержанні кормів від фуражира, завідувач ферми розписується у першому примірнику відомості, а працівники (доярка, скотар), за якими закріплено тварин, щодня розписуються у другому примірнику, що зберігається в завідувача ферми. Таким чином, перші примірники відомості з підписом завідувача ферми, які фуражир (завідувач складу) щомісяця здає в бухгалтерію разом зі звітом про рух матеріальних цінностей, є підставою для занесення одержаних кормів під звіт керівнику підрозділу. Другі примірники з підписом доярок, скотарів та інших працівників, за якими закріплено тварин, є основою для списання кормів із підзвіту керівника підрозділу на витрати виробництва.

Щоденна видача кормів проводиться з урахуванням норм годівлі за раціоном і фактичної наявності закріплених тварин за кожен день у межах загального ліміту, затвердженого керівником господарства. Понадлімітна видача кормів можлива лише за умови його додаткового письмового дозволу.

На підставі цих відомостей про фактичну витрату кормів керівник підрозділу, зоотехнік чи обліковець у кінці місяця записують у журналі обліку витрати кормів окремо за кожним видом і групою тварин (фізичної

маси) кормів і в перерахунку на кормові одиниці. Дані журналу служать для оперативного контролю за рівнем витрат кормів на одиницю продукції.

Облік інших витрат тваринництва відображають у відповідних первинних документах. При отриманні інших товарно-матеріальних цінностей (спецодяг, малоцінні та швидкозношувані предмети, медикаменти і біопрепарати, паливо тощо) спочатку їх також відносять під звіт керівників чи спеціалістів на підставі лімітно-забірних карточок на одержання матеріальних цінностей чи накладних (внутрігосподарського призначення). Списання з підзвіту витрачених товарно-матеріальних цінностей контролюють на підставі інших первинних документів. При цьому обов'язково перевіряють правильність застосування норм витрат, відповідність вказаного поголів'я тварин фактичній наявності на кожну дату, керівники чи спеціалісти центрів відповідальності – госпрозрахункових підрозділів – щомісяця складають відповідні первинні документи, що після затвердження керівником господарства є основою для списання товарно-матеріальних цінностей на витрати виробництва.

Так, на витрати медикаментів, біопрепаратів, дезінфікуючих засобів щомісяця складається акт, в якому вказують кількість проведених ветеринарних заходів, норми витрати засобів, загальну кількість витрачених медикаментів та ін. Записи звіряють з даними журналів реєстрації хворих тварин, журналів запису протиепізоотичних заходів. На підставі затверджених керівником господарства актів бухгалтерія списує медикаменти, біопрепарати, дезінфікуючі засоби з підзвіту ветпрацівників на витрати виробництва.

6.2.9. Узагальнений контроль ефективності використання запасів в управлінському обліку

Поряд з важливістю локального контролю за раціональним використанням запасів уже в момент прийняття рішень про їхнє витрачання не менше значення має наступна узагальнена оцінка ефективності їх використання, оскільки часто проміжні значення показників за окремими

видами ресурсів мають різноспрямовану векторність. Нерідко збільшення витрат за одним видом ресурсів, що за локальним аналізом можна розглядати як втрати, в підсумку забезпечує вищу якість продукції чи збільшення її виробництва, і за узагальнюючою оцінкою не тільки не є негативним відхиленням, а й часто перекриває допущені втрати на проміжних технологічних стадіях. Найпомітніше це відбувається в екстремальних ситуаціях, коли допущено брак, для виправлення якого доводиться збільшувати витрати окремих видів сировини чи напівфабрикатів, але завдяки чому вдається його виправити й отримати в результаті продукцію достатньої якості. Нерідко при виробництві багатокомпонентної продукції доводиться свідомо перевитрачати одні види сировини тому, що інші невідповідної якості. Наприклад, менша цукристість плодів чи ягід зумовлює додаткові витрати цукру при консервації, низька зв'язуюча властивість вапна при виконанні штукатурних робіт зумовлює більші витрати цементу тощо. В сільськогосподарському виробництві, наприклад, збільшення витрат добрив чи кормів може перекрити негативний вплив витрат за іншими елементами (якість насіння, породні якості тварин тощо) і забезпечити інколи навіть збільшення виробництва продукції. Тому узагальнений контроль ефективності використання запасів в управлінському обліку також потрібно застосовувати якомога ширше.

Зокрема, таку узагальнену оцінку можна отримати за допомогою коефіцієнта оборотності запасів, що визначається як сума доходів від реалізації продукції, робіт, послуг (кредит рахунка 70 "Доходи від реалізації" зменшеного на суму ПДВ) щодо середньорічного залишку запасів (визначається як частка від ділення суми залишків за рахунками класу 2 "Запаси" на початок і кінець¹ звітного періоду на 2):

$$Koz = \frac{D}{3}.$$

¹ Точніше його вираховують як співвідношення підсумків сальдо за рахунками класу 2 "Запаси" на початок кожного місяця до кількості місяців у звітному періоді.

Вираховують також коефіцієнт оборотності річних виробничих затрат як співвідношення витрат виробництва (обіги за дебетом рахунка 20 “Виробництво”, зменшені на суму оплати праці, відрахувань на соціальні заходи та амортизації необоротних активів) до середньорічного залишку запасів, визначеного попереднім способом.

Тривалість обороту запасів визначають у днях як частку від ділення

$$K_{об} = \frac{ВВ - ОП - А}{З}$$

календарних днів у звітному періоді на коефіцієнт оборотності запасів:

$$T_{оз} = \frac{90; 180; 270; 365}{K_{об}}$$

Кошти, вивільнені (або додатково залучені) через пришвидшення (уповільнення) оборотності запасів, визначають як добуток односторонніх витрат запасів (витрати виробництва за мінусом оплати праці, відрахувань на соціальні заходи та амортизації необоротних активів, поділені на кількість днів у звітному періоді – 90; 180; 270; 365) та кількості днів зменшення (збільшення) тривалості обороту. Останній добуток визначається за результатами порівняння тривалості обороту запасів за попередній і поточний звітні періоди.

$$СВК = ВЗд \times T_{оз};$$

Зміни матеріаломісткості продукції оцінюють за питомою витратою запасів на одиницю продукції. Для цього використовують дані обліку витрат за статтями й елементами.

6.2.10. Класифікація витрат на формування запасів

Важливим аспектом управлінського обліку є класифікація витрат на формування і зберігання запасів. Як відомо, такі затрати групують за їхнім складом: комерційні (відсотки, страхові платежі, податок на майно); складські (утримання складів, переміщення запасів, охорона); втрати при зберіганні

(природні втрати, псування, старіння, в т. ч. і моральне – зменшення потреби внаслідок технологічних змін; зниження споживання через зменшення обсягу виробництва продукції); затрати, зумовлені кількістю замовлень (витрати на організацію поставок окремих партій, необхідність переналагоджування робіт та витрат при випробуванні перших зразків, а також унаслідок браку, втрати часу та потужності через вказану причину, затрати на переміщення партій); додаткові затрати, пов'язані з вичерпанням запасів і зумовленим у зв'язку з цим їхнім дефіцитом: на зв'язок, роз'їзди експедиторів, їхню оплату, доплати за терміновість поставок, пришвидшення перевезень, збільшення питомих витрат їхніми малими обсягами, прискорення їхнього руху на підприємстві, комерційні витрати (зменшення прибутку внаслідок втрати ринку збуту продукції через її відсутність на підприємстві в обсягах, визначених договорами з покупцями і перехід замовлень від них до конкурентів, непередбачені витрати на пошук чи збереження замовлень після відновлення випуску продукції в попередніх обсягах); затрати на управління запасами (утримання технічного персоналу, облікових працівників, інструктаж і навчання).

За ступенями впливу такі затрати поділяють на регульовані – такі, на які можуть впливати менеджери відділу постачання, працівники, які оформляють замовлення на запаси, експедитори, завідувачі складів, і нерегульовані – на які впливу зазначені особи не мають: амортизація, затрати на утримання обладнання і персоналу складів.

Щодо обсягу поставок затрати на формування і зберігання запасів поділяють на вкладені витрати, тобто іммобілізовані при інвестуванні в запаси, та релевантні – пов'язані зі зберіганням запасів і виконанням замовлень. Вкладені витрати залежать від розміру запасів, які не мають бути надмірними, оскільки це призводить до вилучення й заморожування на тривалий термін коштів, які могли б бути спрямовані на інші потреби і приносити прибуток. Релевантні витрати за своїм змістом відповідають класифікації таких витрат за їхнім складом, оскільки складаються із витрат на страхування, зберігання, облік

матеріалів і втрати за інвестиціями в запаси внаслідок їхнього морального зносу та погіршення якості. Однак подібність за змістом не означає їхньої ідентичності, оскільки у релевантні витрати включають лише ті, що змінюються відповідно до обсягу запасів. Таким чином, умовно постійні витрати – амортизацію складських приміщень та обладнання чи орендну плату за них, заробітну плату постійних працівників складів у релевантні витрати не включають.

Це ж стосується вкладень у запаси, оскільки у розрахунку на одиницю вони, як правило, однакові. Лише ту частину вкладень, що інколи змінюється в результаті надання постачальниками скидок при закупівлі більших партій (або ж унаслідок застосування вищих цін при постачанні дрібних партій), можна вважати релевантними витратами.

За видами робіт затрати на формування і зберігання запасів поділяють на навантажувально-розвантажувальні, транспортні, сортувальні (доробку), складування, проведення фізико-хімічних (органолептичних) аналізів. Оскільки такі роботи можуть виконуватись у різних місцях, цю класифікацію доповнюють поділом витрат за центрами їхнього виникнення. Вона забезпечується за встановленою на підприємстві номенклатурою статей, що відображає його специфіку.

6.2.11. Взаємозв'язок і відмінність управлінського та фінансового обліку запасів

Як відомо, у світовій практиці застосовуються дві системи обліку: переплетена й інтегрована. При переплетеній системі обліку управлінський і фінансовий облік ведуть на рахунках, які не кореспондують один з одним. За інтегрованою системою обліку рахунки управлінського обліку включені в загальний план рахунків і кореспондують з рахунками фінансового обліку. Саме за таким принципом побудований план рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, що застосовується в Україні з 2000 р.

Щодо запасів, то як в управлінському, такі у фінансовому обліку використовується інформація, сформована за рахунками класу 2 “Запаси”, а саме 20 “Виробничі запаси”, 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”, 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”, 23 “Виробництво” (як запаси тут враховуються витрати незавершеного виробництва), 24 “Брак у виробництві” (як запаси тут враховується забракована продукція, брак за якою не виправлений), 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 “Товари” та субрахунком 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”. Операції з надходження і вибуття запасів відображаються за подвійним записом на рахунках одночасно в системі фінансового й управлінського обліку, правда з різним ступенем деталізації.

У той же час відмінність управлінського й фінансового обліку запасів за цими рахунками зумовлена відмінностями їхньої мети. Метою фінансового обліку є забезпечення інформацією зовнішніх споживачів. На практиці така інформація наводиться у фінансовій звітності, зокрема, в “Балансі”, ф. № 1, де в другому розділі активу “Оборотні активи” відображаються сальдо за наведеними вище синтетичними рахунками. В управлінському обліку синтетичні дані про сальдо за рахунками не використовуються. Тут недостатньо навіть даних про сальдо чи обіги за аналітичними рахунками, оскільки він набагато ширший, як зазначалось, саме через облікові процедури. Тому, крім деталізованих даних про наявність запасів за аналітичними рахунками на кінець місяця, їхнє вибуття чи надходження за місяць, що ідентично відображається у синтезованому вигляді у фінансовому обліку за синтетичними рахунками, в управлінському обліку використовується не тільки ця оперативна щоденна облікова інформація, а й глибша, отримана на основі нормування, планування, аналізу, контролю.

Спільними для управлінського та фінансового обліку запасів є більшість первинних документів з надходження й вибуття запасів, окремі реєстри, оскільки як в одній, так і в другій підсистемах записи операцій здійснюються одночасно. У той же час деякі облікові документи й реєстри можна чітко поділити на такі, що використовуються лише у підсистемі фінансового чи управлінського обліку. Зокрема, первинними документами суто управлінського обліку можна вважати розрахунки норм запасів, особові картки обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, спецодягу, спецвзуття, захисних пристосувань, а реєстром фінансового обліку запасів – Головну книгу в частині зазначених синтетичних рахунків, журнал № 5 (5А). Проте в більшості первинних документів і зведених та аналітичних реєстрів одночасно забезпечується ведення управлінського й фінансового обліку, що зумовлює їхній взаємозв'язок. Таким чином, інформація, сформована в системі управлінського обліку, органічно входить у систему фінансового обліку, що забезпечує зовнішню звітність підприємства. Конкретизувати зазначене можна на методиці аналітичного й синтетичного обліку запасів.

Як відомо, за даними карточок складського обліку матеріально відповідальні особи в кінці місяця складають матеріальний звіт, тип. ф. № М–19. У ньому відображають тільки ті матеріали, за якими протягом місяця відбулись зміни (було надходження чи вибуття). Тому залишки на початок місяця записують не зі звіту за попередній період, а з карточок складського обліку, на основі аналізу відображених операцій. За тими номенклатурними номерами, де протягом місяця записів у карточці не було, немає потреби вказувати залишки у звіті про рух матеріалів, оскільки вони не змінилися і в бухгалтерії відомі за даними сальдових відомостей. Крім цього, на тих підприємствах, де застосовують сальдовий метод обліку запасів, передбачене подання, крім звіту про рух матеріалів, відомості обліку залишків матеріалів на складі, тип. ф. № М–14.

У звіті про рух матеріалів надходження запасів та їхнє вибуття вказують на основі первинних документів, які додають до першого примірника і разом з ним передають у бухгалтерію підприємства. Після перевірки достовірності залишків на початок місяця за кожним номенклатурним номером матеріалів, включених у звіт про рух матеріалів, правильності відображення надходження і вибуття за кожним документом (допускається об'єднання даних кількох документів в одну цифру, якщо матеріали надійшли від того самого постачальника чи списані на один центр відповідальності), підрахунку кінцевого залишку звіт приймається, про що бухгалтер матеріального відділу розписується у примірнику, котрий зберігається у завскладом.

Далі залишки на кінець місяця зі звіту про рух матеріалів переносять у сальдові відомості, які можуть бути двох варіантів: щодо матеріально відповідальних осіб або щодо синтетичних рахунків, а всередині – за матеріально відповідальними особами.

За тими запасами, де залишки протягом місяця не змінювались, вони записуються на основі даних сальдових відомостей шляхом переносу початкових залишків.

Одночасно на основі звітів про рух матеріалів проводять записи у відомості 5.1 аналітичного обліку запасів за рахунком №__ та журналі 5 (5А), але відображають у ньому лише обіги за рахунками з обліку запасів. Загальний кредитовий обіг із журналу № 5 (5А) переносять у Головну книгу. В ній потім підраховують дебетовий обіг за кожним синтетичним рахунком з обліку запасів і з урахуванням перенесеного кредитового обігу з журналу № 5 (5А), визначають сальдо запасів за кожним синтетичним рахунком. Таким чином, взаємозв'язок фінансового й управлінського обліку запасів забезпечується і за допомогою звіту про рух матеріалів.

6.3. Особливості податкового обліку виробничих запасів

У податковому обліку, як відомо, вартість придбаних виробничих запасів відносять до валових витрат, а суму сплаченого податку на додану вартість – до податкового кредиту. Крім цього, підприємства коригують валові витрати на приріст (збитку) балансової вартості запасів (куплених матеріалів, сировини, комплектуючих виробів, напівфабрикатів на складах, незавершеному виробництві та залишках готової продукції) на початок звітнього кварталу над їх балансовою вартістю на кінець того самого кварталу. Це записують кореспонденцією дебет рахунка “Валові витрати” і кредит цього рахунка додатковою проводкою на суму збитку чи дебет “Валові доходи”, кредит “Валові доходи” на суму приросту. Оскільки сума цього приросту чи збитку – це розрахункова величина, зумовлена зміною залишків товарно-матеріальних цінностей у результаті операцій з їх оприбуткування чи витрачання, що були відображені за відповідною кореспонденцією рахунків, повторно відображати це у кореспонденції з матеріальними рахунками чи з рахунками обліку розрахунків у фінансовому обліку немає підстав.

Запис такої операції здійснюють на підставі додатка К до декларації про прибуток підприємства про облік балансової вартості товарно-матеріальних цінностей, які складають, у свою чергу, на основі сальдових відомостей за матеріальними рахунками, звітів про рух матеріалів, інвентаризаційних описів та розрахунку вартості куплених матеріалів, сировини, комплектуючих виробів, напівфабрикатів у незавершеному виробництві та в готовій продукції, що не реалізована і знаходиться на підприємстві. Оскільки при оподаткуванні прибутку підприємства враховують збиток чи приріст лише придбаних, а не отриманих від власного виробництва виробничих запасів, то на підприємствах потрібно організувати їх роздільний (окремий) облік. Тому аналітичні рахунки до відповідних субрахунків синтетичного рахунка 20 “Виробничі запаси” слід розділити на окремі за кожним найменуванням, за котрим на підприємстві є одночасно власні та куплені виробничі запаси. Наприклад, цеглу власного

виробництва і куплену, тверде паливо власне і куплене та ін. потрібно обліковувати на окремих аналітичних рахунках. При цьому може статися, що загалом виробничі запаси збільшилися, а наявність куплених матеріалів зменшилася чи навпаки. Виявити це можна лише за умови роздільного обліку власних і придбаних матеріальних цінностей.

У господарських товариствах, що здійснюють торговельну чи постачальницьку діяльність, чи одночасно з виробничою торговельну діяльність, відображають приріст (збиток) за вартістю придбаних товарів у цьому ж порядку, що й матеріалів для виробничої діяльності, але окремо від виробничих запасів.

У той же час при визначенні приросту (збитку) придбаних виробничих запасів не враховують закуплені будівельні матеріали і запасні частини; їх не відносять і до валових витрат. Це зумовлено тим, що в майбутньому їх використають на капітальні вкладення для створення об'єктів, що амортизуються, або ж витратять на ремонти, реконструкцію, модернізацію основних засобів і частково віднесуть на валові витрати (до 10% балансової вартості основних засобів), а за рештою витрат на ремонти та інші види їх поліпшення – приєднують до балансової вартості, а отже, амортизують. Таким чином, вартість придбаних запасних частин і будівельних матеріалів вплине на зменшення оподаткованого прибутку шляхом коригування на суму нарахованої амортизації основних засобів.

Іншою особливістю є те, що до валових витрат включають 50% вартості пально-мастильних матеріалів, витрачених на роботу легкових автомобілів. Сплачений за ними податок на додану вартість не відносять до податкового кредиту. В той же час, як правило, при купівлі пального і мастил неможливо визначити кількість, що буде витрачена на роботу легкового автотранспорту підприємства. Це зумовлює певні ускладнення в обліку виробничих запасів, що можна вирішити подвійно, якщо на підприємстві, крім легкового автотранспорту, є вантажні автомобілі.

Перший варіант можливий тоді, коли для легкового автотранспорту використовують бензин інших марок, ніж для вантажного. У цьому випадку оприбуткування бензину здійснюється за повною вартістю (з ПДВ) на дебет рахунка 20 “Виробничі запаси” і за нею ж включається у відомість про облік балансової вартості матеріальних активів.

Коли ж заздалегідь не відомо, скільки бензину буде витрачено на легкові автомобілі, такий варіант неможливий. Як правило, особливо за попередньої оплати за пальне його вартість відносять до валових витрат, а суму ПДВ – до податкового кредиту. Тому в цьому випадку в кінці місяця треба визначити на підставі звіту про рух пального його вартість, витрачену на роботу легкового автотранспорту, і скоригувати валові витрати, податковий кредит і первинну вартість запасів. Наприклад, на легковий автотранспорт було витрачено пально-мастильних матеріалів на суму 1000 грн. Таким чином, методом “червоне сторно” треба відобразити коригування валових витрат – дебет 841, кредит 841 – 500 грн.; податкового кредиту – дебет 6411, кредит 631 – 100 грн. і записати суму ПДВ додатковою проводкою дебет 203, кредит 631 – 100 грн.

Варто зазначити, що визначення приросту (убутку) виробничих запасів здійснюється лише за фактично оприбуткованими товарно-матеріальними цінностями, а вартість оплачених постачальником, але не отриманих, до уваги не беруть. У той же час, якщо покупці перерахували попередню оплату, але оплачена ними продукція (товари) ще не відвантажена, її не включають до розрахунку збитків запасів.

На сільськогосподарських підприємствах приріст (убуток) запасів визначають не щоквартально, а загалом за рік.

Розділ 7. Облік витрат виробництва та валових витрат. Калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг)

7.1. Фінансовий облік витрат виробництва, браку та напівфабрикатів

7.1.1. Облік витрат основного і допоміжного виробництва

Облік витрат виробництва регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, згідно з яким ними визнають або зменшення активів, або збільшення зобов’язань підприємства, якщо вони можуть бути достовірно оцінені.

Для обліку витрат основного виробництва, як і допоміжних виробництв, призначений один синтетичний рахунок 23 “Виробництво”, на якому обліковують витрати на продукцію, роботи чи послуги, задля котрих воно створювалося. Тут обліковують прямі витрати виробництва таких підприємств, як промислові, ремонтно-технічні, транспортні, підрядні будівельні, сільськогосподарські, громадського харчування та інші на відповідних субрахунках за галузями виробництва. За даними про нагромаджені витрати за дебетом аналітичних рахунків, що відкривають до таких субрахунків, визначають собівартість виробленої (випущеної) продукції (робіт, послуг). Для цього на дебет цих аналітичних рахунків попередньо відносять належну частину витрат на обслуговування виробництва та управління, втрат від браку, витрат майбутніх періодів, які розподіляють з інших рахунків за встановленою методикою.

За кредитом рахунка 23 “Виробництво”, субрахунок “Основне виробництво”, обліковують кількість і вартість виробленої (випущеної) продукції, виконаних робіт чи наданих послуг.

Аналітичні рахунки з обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг) відкривають окремо на кожний вид продукції (робіт, послуг) або й на структурні підрозділи (центри витрат і відповідальності), що їх виробляють (виконують) відповідно до чинних вимог планування, обліку та калькулювання

собівартості продукції (робіт, послуг) і вимог звітності в реєстрах обліку (відомостях, виробничих звітах). Витрати основного виробництва відображають за встановленими видами.

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати”, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать: прямі матеріальні затрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Схема обліку за цим рахунком така. На основі первинних документів з обліку оплати праці, витрат матеріальних цінностей, інших витрат (розрахунку амортизації, картки-розрахунку страхових платежів чи актів про виконані роботи та ін.) відображають витрати за дебетом відповідних аналітичних рахунків. За кредитом цих рахунків оприбутковують продукцію (роботи, послуги).

Для обліку витрат у таких виробництвах, що не мають самостійного значення, а обслуговують основне виробництво, призначений той самий синтетичний рахунок 23 “Виробництво”. Тому треба відкрити субрахунок “Допоміжні виробництва”. Зокрема, до них належать цехи і майстерні, де ремонтують основні засоби, виготовляють запасні частини та інструмент, транспортні підрозділи, підрозділи з виготовлення і ремонту тари, цехи торговельних підприємств, де засолюють, сушать і консервують сільськогосподарську продукцію, підрозділи з виробництва різних видів енергії (електро-, водо-, тепло-, газо-, холодо-, киснепостачання тощо.). Якщо ж таку діяльність здійснюють спеціалізовані самостійні підприємства (ремонтні, транспортні, тарні чи тароремонтні та ін.), для них таке виробництво – основне, і свої витрати вони обліковують на субрахунку “Основне виробництво”.

За дебетом відповідних аналітичних рахунків, що відкривають у розвиток субрахунка “Допоміжні виробництва”, відображають як прямі витрати, так і розподілені витрати на організацію та управління. За кредитом записують вартість виконаних допоміжними виробництвами робіт, наданих послуг, виробів чи продукції для основного виробництва. При цьому треба мати на

увазі, що за кредитом відображають також ту частину робіт і послуг допоміжних виробництв, котру реалізують для покупців і замовників.

Залежно від особливостей технологічного процесу та однорідності продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв їх поділяють на прості та складні. До простих допоміжних виробництв належать електростанції, котельні, компресорні та кисневі станції, автомобільний транспорт, оскільки продукція, роботи і послуги, що вони виробляють, однорідні. Тут, як правило, немає незавершеного виробництва, тому облік витрат і калькуляцію собівартості в них здійснюють за однопередільним (попроцесним або простим) методом, оскільки немає потреби розподіляти витрати між незавершеними і завершеними виробами (продукцією, роботами чи послугами) та між окремими з них.

До складних допоміжних виробництв належать інструментальні, модельні, ремонтні цехи і майстерні, оскільки продукція, яку вони виробляють, неоднорідна і зумовлює необхідність обліку витрат щодо окремих найменувань виробів, видів продукції, робіт і послуг. У них часто є незавершене виробництво, тому облік витрат і калькуляцію собівартості в них здійснюють за позамовним чи позамовно-нормативним методом. Вартість незавершеного виробництва складних допоміжних виробництв визначають за фактичною собівартістю або розрахунковим шляхом. Якщо незавершене виробництво оцінюють за фактичною собівартістю, прямі витрати визначають за даними аналітичного обліку, а загальновиробничі (загальноцехові) витрати – шляхом розподілу. Вартість незавершеного виробництва визначають розрахунковим шляхом за даними інвентаризації з урахуванням ступеня його готовності в нормо-годинах. Помноживши кількість нормо-годин за конкретними видами незавершеного виробництва на їх розцінку, визначають суму оплати праці, а на основі нормативних калькуляцій – вартість матеріалів. До них додають суму загальноцехових витрат, розподілених пропорційно до прямої оплати праці.

Фактичну собівартість окремих виробів (продукції, робіт, послуг) у складних допоміжних виробництвах визначають з урахуванням зміни вартості

незавершеного виробництва за місяць (залишок на початок місяця плюс витрати за місяць, мінус залишок на кінець місяця).

Кожного місяця фактичні витрати допоміжних виробництв відносять на аналітичні рахунки основного виробництва чи інших споживачів. Обліковують витрати допоміжних виробництв за встановленими статтями. Це, зокрема, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, сировина та матеріали, роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів, інші витрати, непродуктивні витрати, витрати на управління та обслуговування виробництва. Відповідно до цих статей за кожним із допоміжних виробництв ведуть облік витрат. Розподіл витрат при віднесенні їх на основне виробництво здійснюють, виходячи з обсягу виконання робіт чи наданих послуг: кількості ремонтів, тонно-кілометрів, коне-днів, кіловат-годин електроенергії, кубометрів води чи газу, калорій тепла тощо.

Схема обліку аналогічна попередній. Дані первинних документів (нарядів на відрядну роботу, подорожніх листів вантажного автомобіля, облікових листів праці, відомостей дефектів, актів на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів, рахунків-фактур на відпуск електроенергії, газу, актів про виконані роботи підприємствами сервісу, розрахунків амортизації, карток-розрахунків страхових платежів та ін.) відображають за дебетом відповідних аналітичних рахунків.

За кредитом цих рахунків на підставі актів приймання-здачі відремонтованих (реконструйованих) об'єктів, нагромаджувальних відомостей обліку роботи вантажного автотранспорту, звітів про використання електроенергії, відомостей закриття рахунків проводять розподіл витрат допоміжних виробництв і їх списання на основне виробництво.

Типові операції за рахунком 23 “Виробництво”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нарахування зносу (амортизації) об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які	23	13

використовують у виробництві		
Списано виробничі запаси у виробництво на підприємствах, що не використовують рахунків 8 класу	23	20
Забиття молодняка тварин у господарстві	23	21
Списано МШП для виробництва	23	22
Витрачено корми, згодовані шляхом випасання	23	23
Списано на виробництво невідшкодовані втрати від браку	23	24
Списано на виробництво напівфабрикати	23	25
Списано на виробництво готову продукцію	23	26
Списано продукцію сільського господарства на виробництво	23	27
Списано товари на виробництво	23	28
Нараховано за відрядження підзвітній особі	23	37
Списано на виробництво частину витрат майбутніх періодів	23	39
Здійснено відрахування для забезпечення оплати відпусток працівникам основного виробництва	23	47
Списання послуг сторонніх організацій на виробництво	23	63
Нараховано податки і платежі	23	64
Проведено відрахування на соціальні заходи	23	65
Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	23	66
Нараховано відсотки	23	68
Доходи від операцій з тарою	23	71
Списано матеріальні витрати на виробництво на підприємствах, що не використовують рахунків 8 класу	23	80
Списано витрати на оплату праці	23	81
Списано відрахування на соціальні заходи	23	82
Списано амортизацію виробничих необоротних активів	23	83
Списано нараховані податки, збори і платежі	23	84
Списано загальновиробничі витрати на виробництво	23	91
Оприбуткування інших необоротних матеріальних активів від власного виробництва	11	23
Віднесення на капітальні інвестиції робіт і послуг допоміжних виробництв (автотранспорту, водопостачання тощо)	15	23
Оприбутковано приплід молодняка продуктивної та робочої худоби	21	23
Оприбутковано МШП, виготовлені власними силами	22	23
Віднесено вартість остаточного браку	24	23
Виготовлені та передані на склад напівфабрикати	25	23
Виготовлена і передана на склад готова продукція	26	23
Передано на склад продукцію, одержану від сільськогосподарського виробництва	27	23
Пред'явлено претензію за неякісно виконані роботи	37	23
Перенесено частину виробничих витрат на забезпечення майбутніх витрат	47	23
Списано витрати за посівами, що загинули	79	23
Відображено використання органічних добрив	80	23
Відображення виявленого у виробництві псування сировини	84	23
Списання збитків від загибелі посівів на малих підприємствах	85	23
Списана фактична собівартість реалізованих робіт і послуг	90	23
Собівартість реалізованих органічних добрив	94	23
Втрати від загибелі посівів	99	23

7.1.2. Облік браку у виробництві

Браком у виробництві вважають продукцію, напівфабрикати, вузли, деталі й роботи, що не відповідають за якістю встановленим стандартам, технічним

умовам, будівельним нормам (проектам), і не можуть бути використані за прямим призначенням без додаткових затрат на їх виправлення. Не вважають браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам чи технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку. Не належать до браку втрати від сортності, тобто від переведення продукції в нижчий сорт за якістю.

Залежно від характеру дефектів, виявлених під час технічного приймання, брак поділяють на поправний і непоправний (остаточний).

Поправним браком вважають вироби, напівфабрикати, деталі та вузли, які після усунення недоліків можна використовувати за прямим призначенням і виправлення котрих технічно можливе й економічно доцільне.

Остаточним браком вважають вироби, напівфабрикати, деталі та вузли, що не можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливе й економічно недоцільне.

За місцем виявлення брак поділяють на внутрішній (виявлений на підприємстві до відправлення продукції споживачам) і зовнішній (виявлений споживачем у процесі складання, монтажу або під час експлуатації виробу).

Собівартість внутрішнього остаточного браку складається з основних витрат, включаючи частину витрат на утримання та експлуатацію устаткування, і загальновиробничих витрат.

Собівартість внутрішнього поправного браку включає:

а) витрати на сировину, матеріали і напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів продукції;

б) витрати на заробітну плату робітників, нараховану за операції з виправлення браку;

в) відрахування на соціальне страхування;

г) частину витрат на утримання та експлуатацію устаткування і загальновиробничих витрат.

Собівартість зовнішнього поправного браку включає фактичну собівартість початково забракованих виробів (робіт, послуг) і витрати на їх заміну і доставку покупцям.

Для обліку втрат від браку призначений рахунок 24 “Брак у виробництві”. На ньому обліковують втрати від браку при переробці сировини чи виготовленні виробів. Відображають як вартість остаточно забракованої продукції, так і витрати на виправлення дефектів, якщо забракована продукція може бути допрацьована до відповідної якості.

За дебетом рахунка відображають вартість остаточно забракованої продукції чи витрати на виправлення браку без вартості продукції за такою, котру можна довести до певних якісних кондицій. За кредитом рахунка відображають вартість остаточно забракованої продукції за цінами її можливого використання, суми, що утримуються з винуватців браку та списання невідшкодованих утрат з віднесенням їх на відповідні об’єкти обліку, де була забракована продукція.

Схема обліку за цим рахунком дещо відрізняється від попередніх лише первинною документацією. Брак продукції оформляють спеціальними повідомленнями чи актами, де вказують назву виробу, виявлені дефекти на підставі лабораторного аналізу, рекламаций чи експертної оцінки спеціалістами, операцію, на якій виявлено брак, винуватців, суму прямих витрат, що відносяться на брак. Витрати на виправлення браку відображають у загальному порядку, використовуючи встановлені документи для нарахування оплати праці, списання додатково витраченої сировини, відображення затраченої електроенергії, тари та ін. Оприбуткування остаточно забракованої продукції також проводять за звичайними документами, зазначивши в них вартість отриманого лому чи цінних відходів. Для списання витрат на виправлення браку чи віднесення їх на винних осіб складають спеціальний розрахунок. Якщо ж брак стався внаслідок поставки недоброякісної сировини і господарський суд

виніс рішення про відшкодування збитків постачальником, таку суму списують на цій підставі і відносять на розрахунки за претензіями до нього.

Типові операції за рахунком 24 “Брак у виробництві”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Витрачено матеріали на виправлення браку	24	20
Віднесено вартість остаточного браку	24	23
Витрачено напівфабрикати на виправлення браку	24	25
Оплата послуг сторонніх організацій на виправлення браку без використання рахунка розрахунків	24	31
Витрати та послуги сторонніх організацій на виправлення браку	24	63
Проведено нарахування на соціальне страхування працівникам, зайнятим виправленням браку	24	65
Нарахована оплата праці працівникам, зайнятим виправленням браку	24	66
Послуги різних кредиторів на виправлення браку	24	68
Оприбутковано відходи, отримані внаслідок браку	20	24
Оприбутковано МПП, отримані внаслідок браку	22	24
Списано на виробництво невідшкодовані втрати від браку	23	24
Нараховано робітникам-винуватцям за відшкодування браку	37	24
Списано втрати від браку за рахунок резерву	47	24
Пред'явлено претензію постачальникам	63	24
Утримано з робітників-винуватців вартість браку із заробітної плати	66	24
Списано на інше виробництво матеріали, отримані від забракованої продукції (наприклад, зерно, непридатне для іншого використання, як корми на годівлю тварин) на підприємствах, що застосовують рахунки 8 класу	80	24
Списання на виробництво браку	84	24
Списання втрат від остаточного браку	85	24
Віднесення нестачі забракованих виробів	94	24
Списання втрат забракованих виробів від надзвичайних подій	99	24

7.1.3. Облік напівфабрикатів власного виробництва

На підприємствах промисловості, які мають у своєму складі структурні підрозділи, виділені на самостійний баланс, або за умовами технології ведуть відособлений облік виробів, на рахунку 25 “Напівфабрикати” відображають рух напівфабрикатів власного виробництва, що поступово проходять доробку на подальших технологічних стадіях виробництва в окремих виробничих одиницях, цехах або переділах чи укомплектовують у готові вироби в одному з них, а виробляють у різних. Крім цього, облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку здійснюють підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізують набік як готову продукцію.

До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковувати виготовлені підприємством такі напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сиру гуму і клей у гумовій промисловості; сірчану кислоту на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжу і сирову тканину в текстильній промисловості; деталі, вироби та інші матеріали промислового виробництва; виноматеріали і сокоматеріали у виноробстві та виробництві соків; томатну пасту, крохмаль, різні види овочевих і фруктових пюре, призначених для виробництва іншої продукції тощо.

На підприємствах, де напівфабрикати власного виробництва використовують тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковують на рахунку 23 “Виробництво”.

За дебетом рахунка 25 “Напівфабрикати” відображають надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом – вибуття напівфабрикатів у результаті продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або інших причин.

Облік напівфабрикатів ведуть на рахунку 25 “Напівфабрикати”, як правило, за собівартістю, однак можна застосовувати й планово-облікові ціни. В цьому випадку окремо обліковують відхилення від таких цін, які надалі розподіляють, та визначають фактичну собівартість напівфабрикатів. Витрати на транспортування напівфабрикатів від одного підрозділу підприємства до іншого відносять на собівартість напівфабрикатів.

Типові операції за рахунком 25 “Напівфабрикати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Виготовлені та передані на склад напівфабрикати	25	23
Придбання напівфабрикатів підзвітними особами	25	37
Дооцінка напівфабрикатів	25	42
Оприбутковано раніше списані напівфабрикати	25	71
Списано на виробництво напівфабрикати на підприємствах, що не застосовують рахунки 8 класу	23	25

Витрачено напівфабрикати на виправлення браку	24	25
Передача на склад готової продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації	26	25
Передача на склад сільськогосподарської продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації	27	25
Пред'явлена претензія постачальникам за нестачу напівфабрикатів	37	25
Здійснено витрати напівфабрикатів на гарантійний ремонт реалізованої продукції	473	25
Відпущено зі складу напівфабрикати для забезпечення майбутніх витрат	47	25
Здійснено витрати напівфабрикатів на виробництво на підприємствах, що застосовують рахунки 8 класу	80	25
Втрати від псування напівфабрикатів	84	25
Втрати напівфабрикатів унаслідок стихійного лиха, катастроф	85	25
Витрати напівфабрикатів на збут (пакування товарів)	93	25
Спожиті напівфабрикати для власних потреб (ЖКГ, дитячі дошкільні заклади та ін.) або списано недостачу	94	25
Втрати напівфабрикатів від стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій	99	25

У ряді галузей промисловості, зокрема у машинобудівній та металообробній, розрізняють два основні види обліку руху напівфабрикатів на виробництві: подетальний і подетально-поопераційний.

Подетальний облік застосовують в умовах масово-потокowego виробництва, подетально-поопераційний – у серійних виробництвах з використанням маршрутних листів, за допомогою яких ураховують не тільки виробіток, а й міжопераційний рух напівфабрикатів і деталей. Для спрощення обліку руху напівфабрикатів та скорочення документообігу передавання напівфабрикатів і деталей з цеху в цех здійснюють за місячними картами (на зразок лімітних карт відпуску матеріалів), а відпуск готових деталей на складання – за специфікаціями (комплектувальними картами) або іншими аналогічними за своїм призначенням документами.

У масово-потокowych виробництвах застосовують бездокументальне передавання деталей і вузлів на складання (або з оформленням документів на передавання один раз на місяць). Такий порядок запроваджують після вжиття необхідних заходів щодо збереження зазначених матеріальних цінностей.

7.2. Фінансовий облік витрат за елементами

За новим Планом рахунків є змога чітко поділити бухгалтерський облік на фінансовий та управлінський. Зокрема, введення рахунків класу 8 “Витрати за елементами” дає змогу забезпечити складання фінансової звітності без визначення собівартості продукції за видами та відображення калькуляційних різниць між фактичною і плановою собівартістю, пов’язаних із надзвичайно трудомісткими розрахунками.

На рахунках цього класу, крім рахунка 85 “Інші затрати”, ведуть облік витрат операційної діяльності за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовують для узагальнення інформації про витрати, пов’язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов’язані із запобіганням надзвичайним подіям і ліквідацією їх наслідків.

Суб’єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність котрих не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 зі списанням на дебет рахунка 23 “Виробництво” щомісячно сум у частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та дебет рахунка 79 “Фінансові результати” в кінці року або щомісяця сум у частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” і рахунками класу 9 “Витрати діяльності”.

Рахунок 85 ведуть лише ті підприємства й організації, що не застосовують рахунки класу 9 “Витрати діяльності”, та сальдо на ньому закривають у кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунка 79 “Фінансові результати”.

Методика обліку витрат за елементами полягає в тому, що на основі відповідних первинних документів, де відображено матеріальні витрати (накладні, акти на списання тощо), нараховану оплату праці (табелі обліку робочого часу, наряди на відрядну роботу, облікові листи праці та виконаних робіт тощо), амортизацію основних засобів (розрахунок), інші витрати (акти на виконані роботи, розрахунки податків і платежів) та їх загальну суму відображають як елементи витрат за дебетом рахунків 81–84. Суми цих же витрат, але згрупованих щодо видів виробництв або груп продукції чи підрозділів підприємства (центрів витрат і відповідальності), списують на відповідні субрахунки й аналітичні рахунки, відкриті до синтетичного рахунка 23 “Виробництво”, або ж на рахунку класу 9 – накладні витрати, витрати на збут тощо.

За дебетом рахунка 80 “Матеріальні витрати” відображають суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 “Виробництво” прямих матеріальних витрат, що включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – матеріальних витрат, що відносять до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Типові операції за рахунком 80 “Матеріальні витрати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списання на виробництво виробничих запасів	80	20
Забиття молодняка тварин	80	21
Списання на виробництво МШП	80	22
Відображення робіт і послуг допоміжних виробництв	80	23
Списання на витрати виробництва браку	80	24
Списання на виробництво напівфабрикатів	80	25
Списання на виробництво готової продукції	80	26
Списання на виробництво сільськогосподарської продукції	80	27
Списання на виробництво товарів	80	28
Списання на виробництво матеріалів, придбаних підзвітними особами	80	37
Відображення робіт і послуг підрядників	80	63
Відображення робіт і послуг внутрішньогосподарських підрозділів, виділених на окремий баланс	80	68
Списання матеріальних витрат на виробництво	23	80

Списання виробничих накладних, адміністративних і збутових витрат на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	79	80
Списання виробничих накладних витрат на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	91	80
Те саме щодо адміністративних витрат	92	80
Те саме щодо витрат на збут	93	80
Те саме щодо витрат житлово-комунальних і обслуговуючих господарств	94	80

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок 81 “Витрати на оплату праці”.

За дебетом цього рахунка відображають суму визнаних витрат на оплату праці, за кредитом – списання на рахунок 23 “Виробництво” витрат, які прямо включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – витрат, що відносять до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Типові операції за рахунком 81 “Витрати на оплату праці”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Проведені відрахування для забезпечення виплат відпусток	81	47
Нараховано оплату праці працівникам підприємства	81	66
Списано витрати на оплату праці на виробництво	23	81
Те саме щодо витрат не виробничого характеру, премій за рахунок прибутку	79	81
Те саме щодо витрат загальновиробничого характеру	91	81
Те саме щодо витрат загальногосподарського характеру	92	81
Те саме щодо витрат на збут	93	81
Те саме щодо витрат житлово-комунальних і обслуговуючих господарств	94	81

Для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи призначений рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи”.

За дебетом цього рахунка відображають належну суму відрахувань на соціальні заходи, за кредитом – списання на рахунок 23 “Виробництво” суми відрахувань, які прямо включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми відрахувань, що відносять до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Типові операції за рахунком 82 “Відрахування на соціальні заходи”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Проведені відрахування для забезпечення витрат за внесками із соціального страхування від суми резерву відпусток	81	47
Відображено відрахування на соціальні заходи із нарахованої оплати праці	81	65
Списано відрахування на соціальні заходи на виробництво	23	81
Те саме щодо витрат не виробничого характеру, премій за рахунок прибутку	79	81
Те саме щодо витрат загальногосподарського характеру	91	81
Те саме щодо витрат загальногосподарського характеру	92	81
Те саме щодо витрат на збут	93	81
Те саме щодо витрат житлово-комунальних і обслуговуючих господарств	94	81

Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів призначений рахунок 83 “Амортизація”.

За дебетом цього рахунка відображають суму нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом – списання на рахунок 23 “Виробництво” суми амортизаційних відрахувань, які прямо включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми амортизаційних відрахувань, що відносять до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Типові операції за рахунком 83 “Амортизація”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію основних засобів, інших необоротних активів	83	13
Списано амортизацію на виробництво	23	83
Списано амортизацію не виробничих об’єктів	79	83
Списано амортизацію об’єктів загальногосподарського характеру	91	83
Те саме загальногосподарського характеру	92	83
Те саме об’єктів, пов’язаних зі збутом	93	83
Те саме об’єктів житлово-комунальних і обслуговуючих господарств	94	83

Для обліку операційних витрат, що не відображають на інших рахунках класу 8, призначений рахунок 84 “Інші операційні витрати”. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається

вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

За дебетом рахунка 84 “Інші операційні витрати” відображають суму визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 “Виробництво” витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Типові операції за рахунком 84 “Інші операційні витрати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списання та уцінка:		
– основних засобів	84	10
– інших необоротних матеріальних активів	84	11
– нематеріальних активів	84	12
– капітальних інвестицій	84	15
– довготермінової дебіторської заборгованості	84	16
– виробничих запасів	84	20
– тварин на вирощуванні та відгодівлі	84	21
– МШП	84	22
– виробничих витрат за виробництвом, що не дало продукції	84	23
– браку	84	24
– напівфабрикатів	84	25
– готової продукції	84	26
– сільськогосподарської продукції	84	27
– товарів	84	28
Віднесення інших операційних витрат на:		
– виробництво	23	84
– фінансові результати	79	84
– загальновиробничі витрати	91	84
– загальногосподарські витрати	92	84
– витрати збуту	93	84
– інші витрати операційної діяльності	94	84

Для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій призначений рахунок 85 “Інші затрати”. На цьому рахунку також узагальнюють інформацію про суму податків на прибуток на тих підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9.

Такі витрати стосуються звітного періоду і не можуть збільшувати вартість активів підприємства, тому їх списують за рахунок прибутку.

За дебетом рахунка 85 “Інші затрати” відображають суму визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 85 “Інші затрати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списання внаслідок надзвичайних подій:		
– основних засобів	85	10
– інших необоротних матеріальних активів	85	11
– нематеріальних активів	85	12
– довготермінових фінансових інвестицій	85	14
– капітальних інвестицій	85	15
– довготермінової дебіторської заборгованості	85	16
– відтермінованих податкових активів	85	17
– інших необоротних активів	85	18
– виробничих запасів	85	20
– тварин на вирощуванні та відгодівлі	85	21
– МПП	85	22
– виробничих витрат за виробництвом, що не дало продукції	85	23
– браку	85	24
– напівфабрикатів	85	25
– готової продукції	85	26
– сільськогосподарської продукції	85	27
– товарів	85	28
Відображення витрат на інвестиційну та фінансову діяльність:		
– готівкою	85	30
– перерахуванням коштів через банк	85	31
– іншими коштами	85	33
– передачею одержаних короткотермінових векселів	85	34
– переоформленням поточних фінансових інвестицій	85	35
– зарахуванням дебіторської заборгованості покупців	85	36
– зарахуванням дебіторської заборгованості інших дебіторів	85	37
– передачею витрат майбутніх періодів (або їх списання внаслідок надзвичайних подій)	85	39
Відображення різниці за податком на прибуток	85	54
Нарахування за виконані роботи іншими підприємствами з ліквідації наслідків надзвичайних подій	85	63
Відображення нарахування податку на прибуток на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	85	64
Відображення відрахувань на соціальні заходи на оплату праці, нараховану при ліквідації наслідків надзвичайних подій	85	65
Нарахування оплати праці при ліквідації наслідків надзвичайних подій	85	66
Відображення витрат за перестрахованням	85	68
Списання інших затрат за рахунок прибутку	79	85

7.3. Фінансовий облік витрат діяльності

За новим Планом рахунків фінансовий облік можна вести окремо від управлінського, хоч взаємозв'язок між ними зберігається. У зв'язку з цим тут передбачено окремі синтетичні рахунки класу 9 “Витрати діяльності”, що застосовують для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків.

За дебетом рахунків цього класу відображають суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Застосування цих рахунків дає змогу визначити виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку. До того ж забезпечується більша точність щодо визначення фінансових результатів завдяки подвійному контролю як у фінансовому, так і в управлінському обліку за незалежними методиками. Це дає змогу уникнути помилок, характерних при визначенні прибутків чи збитків за старим Планом рахунків у єдиній системі записів без поділу бухгалтерського обліку на управлінський і фінансовий, коли внаслідок так званого “загублення” накладних витрат, неправильного визначення калькуляційних різниць викривлювались фінансові результати і, як наслідок, виникав дисбаланс засобів підприємства та джерел їх утворення (розбіжність підсумків активу і пасиву).

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначений рахунок 90 “Собівартість реалізації”.

За дебетом рахунка 90 “Собівартість реалізації” відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових обігів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, тому інформацію про такі витрати узагальнюють на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Типові операції за рахунком 90 “Собівартість реалізації”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображення собівартості реалізованих:		
– тварин на вирощуванні та відгодівлі	90	21
– робіт і послуг допоміжних виробництв	90	23
– готової продукції	90	26
– продукції сільськогосподарського виробництва	90	27
– товарів	90	28
Включення до собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг, загальновиробничих витрат, собівартість послуг машинно-тракторного парку	90	91
Списання собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг на фінансові результати	79	90

Підприємства поряд з прямими витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) здійснюють такі, що не можна відразу віднести на конкретний вид виробництва. Зокрема, витрати на організацію та управління виробництвом, які одночасно стосуються не окремих його видів, а кількох або й усього разом.

Залежно від того, належать такі витрати до окремих галузей чи до організації та управління виробництвом усього підприємства, їх обліковують як загальновиробничі (загальноцехові) або адміністративні (загальнозаводські). Загальна їх назва – накладні витрати – зумовлена особливістю включення їх у собівартість продукції основного виробництва шляхом пропорційного розподілу до суми прямих витрат (наприклад, оплати праці та витрат на експлуатацію й утримання обладнання – у промисловості, загальної суми за виключенням вартості насіння, кормів, сировини – у сільському господарстві тощо) тобто вони накладаються на прямі витрати.

До складу загальновиробничих витрат включають затрати на утримання управлінського і господарського персоналу цехів (бригад, ферм – на

сільськогосподарських підприємствах), витрати на охорону праці, знос малоцінних і швидкозношуваних предметів, втрати від простоїв, нестачі та псування сировини і матеріалів у межах природних втрат при зберіганні в цехах, витрати на службові відрядження та ін.

На підприємствах із цеховою структурою управління виробництвом загальновиробничі витрати обліковують щодо окремих цехів (бригад, ферм). Їх відносять на собівартість лише того підрозділу, де їх здійснювали.

У фінансовому обліку такі витрати списують загальною сумою на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) без розподілу за видами чи найменуваннями. Для обліку таких накладних витрат, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання призначений рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. Цей рахунок не застосовують підприємства торгівлі.

За дебетом рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” відображають суму визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації” за відповідним розподілом.

Аналітичний облік ведуть за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями (видами) витрат.

Типові операції за рахунком 91 “Загальновиробничі витрати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію (знос)	91	13
Списано на загальновиробничі витрати:		
– виробничі запаси	91	20
– МШП	91	22
– готівку в оплату дрібних витрат	91	30
– гроші на оплату витрат через банк	91	31
– витрати за авансовими звітами	91	37
– витрати майбутніх періодів	91	39
Проведено відрахування у резерв відпусток загальновиробничого характеру	91	47
Оплачено витрати за рахунок:		
– довготермінових позик	91	50
– короткотермінових позик	91	60
Відображено роботи і послуги інших підприємств	91	63
Нараховано податки і платежі, що включаються у витрати виробництва	91	64
Проведено відрахування на соціальні заходи	91	65
Нараховано оплату праці	91	66

Послуги дочірніх підприємств	91	68
Списано витрачені ТМЦ на загальновиробничі потреби, в т. ч. на роботу тракторів, комбайнів	91	80
Списано нараховану оплату праці	91	81
Списано відрахування на соціальні заходи	91	82
Списано амортизацію (знос) необоротних активів	91	83
Списано інші операційні витрати	91	84
Списано частину загальновиробничих витрат, що припадає на окремі види виробництва	23	91
Списано частину загальновиробничих витрат, що припадає на реалізовані роботи та послуги, а також відображено собівартість реалізованих робіт і послуг машинно-тракторного парку	90	91

На підприємствах промисловості, сільського господарства та будівництва для обліку витрат на утримання, експлуатацію та ремонти машин і обладнання й засобів внутрівиробничого транспорту в складі синтетичного рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” треба відкрити субрахунок “Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання”.

Підприємства промисловості за дебетом цього рахунка обліковують витрати на утримання і експлуатацію виробничого обладнання, підйомно-транспортного обладнання. Щодо витрат на утримання внутрівиробничого (цехового) транспорту (вантажних автомобілів, авто- і електрокарів тощо), то за цим рахунком їх відображають за умови, що в структурі собівартості продукції їхня питома вага незначна. В інших випадках такі витрати обліковують на рахунку 23 “Виробництво”.

Сільськогосподарські підприємства обліковують на цьому рахунку витрати на утримання й експлуатацію тракторів, тракторних причепів, причіпних і начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування і збирання сільськогосподарських культур, зерно-, картопле-, бурякозбиральних та інших самохідних комбайнів і машин, гаражів, накриттів, майданчиків для зберігання техніки, машинних дворів та інших основних засобів, пов’язаних з експлуатацією й утриманням цієї техніки.

Будівельні підприємства обліковують на цьому рахунку витрати на утримання будівельних машин і механізмів.

За кредитом субрахунка “Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання” підприємства промисловості щомісяця списують комплексно суму нагромаджених витрат на затрати відповідних цехів (підрозділів) пропорційно до кошторисних нормативних ставок, котрі з метою спрощення розрахунків визначають тільки на найважливіші види продукції.

На підприємствах сільського господарства облік витрат на утримання машин і обладнання має певні особливості. Зокрема, не всі витрати, щодо машинно-тракторного парку чи комбайнів відображають за вказаним рахунком. Так, витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи та вартість пально-мастильних матеріалів, витрачених на роботах у рослинництві (сільськогосподарських роботах), не обліковують, а прямо відносять на аналітичні рахунки з обліку основного виробництва в цій галузі.

Розподіл решти витрат між сільськогосподарськими і транспортними роботами тракторів проводять пропорційно до їх обсягу в перерахунку на умовні еталонні гектари. Для цього визначають коефіцієнт виконання денної змінної норми виробітку у фізичних гектарах чи тонно-кілометрах або тоннах перевезень. Шляхом множення цього коефіцієнта на тривалість зміни (в годинах) і на коефіцієнт переведення трактора відповідної марки в умовні еталонні трактори обчислюють фактичний виробіток цього трактора за зміну вже в еталонних гектарах.

На транспортних роботах облік ведуть у дорожньому листі трактора, а всіх робіт у рослинництві, включаючи збирання врожаю комбайнами, в облікових листах трактористів-машиністів. Решта первинних документів і реєстрів не відрізняється від тих, що застосовують при обліку витрат, наприклад, вантажного автотранспорту за винятком дещо іншої назви нагромаджувальної відомості.

Розподіл витрат машинно-тракторного парку здійснюють на підставі нагромаджувальної відомості та відомості закриття рахунків.

Для відображення загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства призначений рахунок 92 “Адміністративні витрати”.

За дебетом рахунка 92 “Адміністративні витрати” відображають суму визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, на їх службові відрядження, на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорону, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів) тощо.

У фінансовому обліку загальногосподарські витрати не розподіляють, а списують загальною сумою на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Загальногосподарські витрати в управлінському обліку можна включати до собівартості продукції основного виробництва (включаючи товари народного споживання, що виготовляються з відходів) і до собівартості тієї частини продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, що виконується для реалізації, капітального будівництва або для непромислових господарств підприємства розрахунковим шляхом, тобто без складання кореспонденції рахунків. До собівартості міжцехових замовлень і забракованої продукції загальногосподарські витрати не включають.

Типові операції за рахунком 92 “Адміністративні витрати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію (знос)	92	13
Списано на адміністративні витрати:		
– виробничі запаси	92	20
– МШП	92	22
– готову продукцію	92	26
– продукцію сільськогосподарського виробництва	92	27

– товари	92	28
– готівку в оплату дрібних витрат	92	30
– гроші на оплату витрат через банк	92	31
– витрати за авансовими звітами	92	37
– витрати майбутніх періодів	92	39
Проведено відрахування у резерв відпусток адміністративному персоналу	92	47
Оплачено витрати за рахунок:		
– довготермінових позик	92	50
– короткотермінових позик	92	60
Відображено роботи і послуги інших підприємств	92	63
Нараховано податки і платежі, що включаються у витрати виробництва	92	64
Проведено відрахування на соціальні заходи	92	65
Нараховано оплату праці	92	66
Послуги дочірніх підприємств	92	68
Списано витрачені ТМЦ на адміністративні потреби	92	80
Списано нараховану оплату праці	92	81
Списано відрахування на соціальні заходи	92	82
Списано амортизацію (знос) необоротних активів	92	83
Списано інші операційні витрати	92	84
Списано адміністративні витрати за рахунок фінансових результатів	79	92

Трудові й матеріальні затрати підприємств торгівлі та постачання на організацію переміщення товарів від виробника до споживача відображають як витрати обігу. Їх обліковують на рахунку 93 “Витрати на збут”. Поряд із витратами обігу на цих підприємствах можуть бути наявними витрати виробництва (в підсобному господарстві, у громадському харчуванні тощо), облік яких здійснюють на рахунку 23 “Виробництво”.

До витрат на збут, зокрема, належать витрати на пакувальні матеріали, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, включаючи відрядження працівників збуту, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг, витрати на гарантійний ремонт, страхування товарів при доставці тощо.

За дебетом рахунка відображають суму визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 93 “Витрати на збут”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію (знос)	93	13
Списано на витрати на збут:		
– виробничі запаси	93	20
– МШП	93	22
– готову продукцію	93	26
– продукцію сільськогосподарського виробництва	93	27
– товари	93	28
– готівку в оплату дрібних витрат	93	30
– гроші на оплату витрат через банк	93	31
– витрати за авансовими звітами	93	37
– витрати майбутніх періодів	93	39
Проведено відрахування у резерв відпусток адміністративному персоналу	93	47
Оплачено витрати за рахунок:		
– довготермінових позик	93	50
– короткотермінових позик	93	60
Відображено роботи і послуги інших підприємств	93	63
Нараховано податки і платежі, що включаються у витрати збуту	93	64
Проведено відрахування на соціальні заходи	93	65
Нараховано оплату праці	93	66
Послуги дочірніх підприємств	93	68
Списано витрачені ТМЦ	93	80
Списано нараховану оплату праці	93	81
Списано відрахування на соціальні заходи	93	82
Списано амортизацію (знос) необоротних активів на підприємствах, що застосовують рахунки 8 класу	93	83
Списано інші операційні витрати	93	84
Списано витрати на збут за рахунок фінансових результатів	79	93

Для обліку витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, що відображають на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” призначений рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

За дебетом рахунка відображають суму визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 94 “Інші витрати операційної діяльності”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображено нестачу:		
– основних засобів	94	10
– інших необоротних матеріальних активів	94	11
– нематеріальних активів	94	12
Знос основних засобів об’єктів невиробничої сфери	94	13
Знецінення або нестача:		
– виробничих запасів	94	20
– тварин на вирощуванні та відгодівлі	94	21

– МШП	94	22
– забракованих виробів	94	24
– напівфабрикатів	94	25
– готової продукції	94	26
– продукції сільськогосподарського виробництва	94	27
– товарів	94	28
Нестача готівки	94	30
Списання собівартості реалізованої іноземної валюти або сплата пені, штрафів	94	31
Нестача марок, проїзних талонів, путівок тощо	94	33
Списання короткотермінових векселів одержаних	94	34
Визнано пеню, штрафи, неустойки покупців чи замовників	94	36
Те саме щодо інших розрахунків	94	37
Створено резерв сумнівних боргів	94	38
Списано на поточні витрати частину витрат майбутніх періодів	94	39
Створення резерву на відпустки працівникам, які виконують дослідження та розробки	94	47
Курсова різниця за довготерміновою позикою в іноземній валюті	94	50
Те саме за довготерміновим векселем виданим	94	51
Те саме за короткотерміновою позикою	94	60
Те саме за короткотерміновим векселем виданим	94	62
Те саме за заборгованістю перед постачальниками чи підрядниками	94	63
Визнані пені, штрафи за розрахунками з бюджетом	94	64
Проведено відрахування на соціальні заходи з оплати праці на виконання досліджень і розробок	94	65
Нараховано оплату праці при виконанні досліджень і розробок	94	66
Послуги для житлово-комунальних і обслуговуючих господарств	94	68
Списано на житлово-комунальні та обслуговуючі господарства (на підприємствах, що використовують рахунки 8 класу):		
– матеріальні витрати	94	80
– витрати на оплату праці	94	81
– відрахування на соціальні заходи	94	82
– амортизацію	94	83
– інші операційні витрати	94	84
Списано інші витрати операційної діяльності за рахунок фінансових результатів	79	94

На рахунку 95 “Фінансові витрати” ведуть облік витрат фінансової діяльності підприємства.

За дебетом рахунка відображають суму визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 95 “Фінансові витрати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Оплачено витрати, пов’язані з випуском цінних паперів:		
– готівкою	95	30
– з рахунка в банку	95	31
– довготерміновими позиками	95	50
Відображено витрати, пов’язані з випуском облігацій	95	52
Відображення орендної плати у витратах	95	53
Оплачено витрати, пов’язані з випуском цінних паперів, за рахунок	95	60

короткотермінової позики		
Нараховано відсотки за користування кредитами банків	95	68
Списано витрати за рахунок фінансових результатів	79	95

На рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі” обліковують втрати від зменшення вартості інвестицій, облік яких здійснюють шляхом участі в капіталі, котрі виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій подані в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”.

За дебетом рахунка відображають суму визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 96 “Витрати від участі в капіталі”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображення втрат від участі в капіталі	96	14
Списання втрат за рахунок фінансових результатів	79	96

На рахунку 97 “Інші витрати” обліковують витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) і послуг, а також витрат страхової діяльності.

За дебетом субрахунків 971 – 977 відображають суми визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 97 “Інші витрати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображення собівартості реалізованих:		
– основних засобів	97	10
– інших необоротних матеріальних активів	97	11
– нематеріальних активів	97	12
– довготермінових фінансових інвестицій	97	14
Списання капітальних інвестицій (незавершеного будівництва)	97	15
Списання довготермінової дебіторської заборгованості	97	16
Списання інших необоротних активів	97	18
Списання гудволу	97	19
Списання витрат виробництва	97	23
Втрати від курсових різниць за готівкою	97	30
Втрата від курсових різниць за валютним рахунком	97	31

Відображення дисконту за переказним векселем	97	34
Відображення собівартості реалізованих поточних фінансових інвестицій	97	35
Списання заборгованості дочірнього підприємства	97	68
Списання в кінці місяця дебетового сальдо за рахунок фінансових результатів	79	97

На рахунку 98 “Податок на прибуток” обліковують належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

За дебетом рахунка відображають нараховану суму податку на прибуток, за кредитом – списання на фінансові результати на рахунку 79.

Типові операції за рахунком 98 “Податки на прибуток”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списання відтермінованих податкових активів	98	17
Відображення відтермінованих податкових зобов'язань у випадку перевищення прибутку за рахунком 79 над оподатковуваним прибутком	98	54
Нарахування податку на прибуток	98	64
Відображення виправлення помилки при завищенні податку на прибуток або при списанні заборгованості за ним, коли одночасно списують відтерміновані податкові активи	64	98
Відображення відтермінованих податкових активів при перевищенні оподатковуваного прибутку над визначеним у фінансовому обліку за рахунком 79	17	98
Віднесення податку на прибуток за рахунок відтермінованих податкових зобов'язань	54	98
Списання податку на прибуток за рахунок заборгованості перед бюджетом	64	98
Списання нарахованого податку на прибуток за рахунок фінансових результатів	79	98

На рахунку 99 “Надзвичайні витрати” здійснюють облік втрат і витрат, пов'язаних з подіями або операціями, котрі відрізняються від звичайної діяльності підприємства та повторення котрих періодично або в кожному звітному періоді не очікується.

За дебетом рахунка відображають суму визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До витрат від надзвичайних подій належать як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних з запобіганням і ліквідацією цих наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Типові операції за рахунком 99 “Надзвичайні витрати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списання втрачених від надзвичайних подій:		
– основних засобів	99	10
– інших необоротних матеріальних активів	99	11
– нематеріальних активів	99	12
– довготермінових фінансових інвестицій	99	14
– незавершеного будівництва	99	15
– довготермінової дебіторської заборгованості	99	16
– інших необоротних активів	99	18
– виробничих запасів	99	20
– тварин на вирощуванні та відгодівлі	99	21
– МШП	99	22
– забракованих виробів і продукції	99	24
– напівфабрикатів	99	25
– готової продукції	99	26
– продукції сільськогосподарського призначення	99	27
– товарів	99	28
Нарахування зносу основних засобів при використанні їх для ліквідації надзвичайних подій	99	13
Списання заборгованості за податком на прибуток, нарахованим із відображенням як відтерміновані податкові активи:		
– відтермінованих податкових активів	99	17
– заборгованості за податком	64	99
Оплата витрат, пов'язаних з ліквідацією наслідків надзвичайних подій:		
– готівкою	99	30
– через банк	99	31
Втрати від надзвичайних подій:		
– інших коштів	99	33
– короткотермінових векселів одержаних	99	34
– поточних фінансових інвестицій	99	35
Списання дебіторської заборгованості покупців чи замовників унаслідок надзвичайних подій	99	36
Те саме щодо іншої дебіторської заборгованості	99	37
Списання витрат майбутніх періодів унаслідок надзвичайних подій	99	39
Оплата за рахунок довготермінових позик витрат при надзвичайних подіях	99	50
Те саме щодо короткотермінових позик	99	60
Відображення заборгованості при виконанні підрядниками робіт щодо ліквідації наслідків надзвичайних подій	99	63
Проведено відрахування на соціальні заходи з оплати праці, нарахованої на роботах при ліквідації наслідків надзвичайних подій	99	65
Нараховано оплату праці при ліквідації наслідків надзвичайних подій	99	66
Відображено заборгованість перед дочірніми підприємствами з послуг, наданих при ліквідації наслідків надзвичайних подій	99	68
Списано надзвичайні витрати за рахунок фінансових результатів	79	99

7.4. Управлінський облік витрат виробництва

7.4.1. Особливості управлінського обліку витрат виробництва та його відмінності від фінансового обліку

Витрати виробництва характеризують ефективність управлінської діяльності на підприємстві загалом, оскільки відображають сукупні затрати живої й уречевленої праці, тобто поєднання основних засобів, сировини й матеріалів за допомогою праці робітників підприємства. Раціональність такого поєднання залежить від якості управлінських рішень. Таким чином, у витратах виробництва відображається рівень управлінського обліку на підприємстві, оскільки вся діяльність менеджерів центрів відповідальності спрямована в підсумку на мінімізацію затрат живої й уречевленої праці. Необхідну ж інформацію для прийняття обґрунтованих рішень менеджерів центрів відповідальності про доцільність витрачання сировини й матеріалів, праці робітників, використання машин і механізмів, інших основних засобів забезпечує, як відомо, управлінський облік.

Окремі автори в зв'язку з цим навіть вважають, що основним змістом управлінського обліку є облік затрат на виробництво. Хоч таке визначення дещо однобічне і звужує предмет управлінського обліку, слід визнати, що певні підстави для такого трактування є. За оцінками зарубіжних дослідників, на кожну грошову одиницю вартості збуту продукції дев'яносто п'ять копійок іде на різні витрати. В зв'язку з цим знання динаміки цих витрат – головна попередня умова планування діяльності менеджерів центрів відповідальності.

Необхідно зазначити, що витрати виробництва є також об'єктом фінансового обліку. Однак мета фінансового обліку відрізняється від визначеної в управлінському обліку витрат виробництва. Метою фінансового обліку є забезпечення звітною інформацією про витрати виробництва зовнішніх користувачів. Тому в ньому формуються узагальнені (синтезовані)

дані про витрати виробництва на підприємстві загалом за елементами “Матеріальні затрати”, “Витрати на оплату праці”, “Відрахування на соціальні заходи”, “Інші операційні витрати”, подані в звіті про фінансові результати ф. № 2, – документі зовнішньої звітності. Подається така інформація після завершення звітного періоду (кварталу, року).

Управлінський облік витрат виробництва має за мету забезпечення інформацією менеджерів підприємства для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо ефективного використання праці, виробничих запасів та основних засобів. Тому інформація про витрати виробництва в управлінському обліку має бути якнайдетальніша і оперативна. Цінною вона для менеджерів центрів відповідальності може бути лише за умови, що вона конкретизована і надається їм, як правило, до завершення виробничого процесу або й до його початку – як прогнозна. За свідченням зарубіжних дослідників, менеджери віддають перевагу своєчасній інформації, що може бути не настільки точною, перед уточненою, але поданою тоді, коли вплинути на процес формування витрат уже неможливо. Витрати виробництва в управлінському обліку також узагальнюються, але з метою забезпечення аналітичності інформації, що дає змогу оцінювати ефективність витрат на виробництво конкретного виду продукції (робіт, послуг) і за кожним центром відповідальності окремо. Ефективною управлінська діяльність може бути лише у випадках, коли менеджери отримують вичерпну інформацію про взаємозв’язок витрат за кожним їхнім елементом (а не за сукупністю “матеріальні витрати” чи інші групи, як у фінансовому обліку) з виробництвом конкретних видів (найменувань) продукції (робіт, послуг). Оскільки управлінська діяльність менеджерів будь-якого підприємства в умовах ринку спрямована на отримання максимально можливої суми прибутку, що визначається як різниця між цінами продажу (доходами) і собівартістю реалізації продукції (робіт, послуг), то реальний вплив на прибутковість підприємства менеджери можуть здійснювати лише

через формування витрат виробництва, оскільки ціновий фактор від них, як правило, не залежить, бо формується в результаті попиту та пропозиції.

Управлінський облік витрат виробництва здійснюється за різними об'єктами, що визначаються специфікою підприємства. Чим більше видів продукції (робіт, послуг) виробляє (виконує) підприємство, тим більше об'єктів (рахунків) аналітичного обліку відкривають в управлінському обліку. Всередині цих рахунків витрати обліковують за встановленими елементами, котрі групують у статті. У фінансовому обліку достатньо узагальнених даних за наведеними вище групами елементів витрат, необхідних для складання зовнішньої звітності. У зв'язку з цим до синтетичних рахунків класу 8 “Витрати за елементами”, призначених для фінансового обліку витрат виробництва, аналітичних рахунків не відкривають. Натомість до рахунка 23 “Виробництво” в управлінському обліку відкривають субрахунки за видами виробництв – основне, допоміжне тощо чи центрів відповідальності, а в їхній розвиток – аналітичні рахунки щодо видів продукції (робіт, послуг).

В управлінському обліку творчо застосовують різні методики класифікації витрат, калькуляції собівартості продукції залежно від визначеної мети перед менеджерами конкретних центрів відповідальності. Фінансовий облік витрат виробництва жорстко регламентований Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, а класифікація обмежується лише групами елементів, передбаченими у звіті про фінансові результати, ф. № 2.

Управлінський облік забезпечує інформацією менеджерів для прийняття ними рішень. У зв'язку з цим в управлінському обліку витрат виробництва широко застосовують конструктивні та прогнозні розрахунки, експертні оцінки поведінки витрат до їх здійснення. Фінансовий облік відображає лише фактографічну інформацію про витрати, які вже відбулись.

Разом з тим, управлінський і фінансовий облік витрат взаємопов'язані. Їхні дані відображаються здебільшого за однаковими первинними документами, на основі даних про витрати виробництва визначаються прибутки чи збитки в системі рахунків фінансового обліку, зрештою загалом по підприємству сума витрат виробництва є однаковою, незалежно від того, за якою підсистемою обліку вона відображається.

7.4.2. Класифікація витрат виробництва в управлінському обліку

В управлінському обліку витрат виробництва одним із найважливіших аспектів є їхня класифікація. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дає змогу оцінювати їх поведінку та залежність від обсягу виробництва або вплив на нього. Об'єктивний аналіз та оцінка поведінки різних елементів витрат дає змогу менеджерам приймати рішення щодо регулювання виробництва, що зводиться, як правило, до вибору з кількох альтернативних варіантів такого, котрий у цій ситуації є оптимальним. При цьому не завжди можна віддати перевагу нарощуванню обсягів виробництва навіть за сприятливої кон'юнктури на ринку, оскільки воно, як правило, здійснюється при певній обмеженості ресурсів. Наприклад, відсутність достатнього обсягу сировини може стримувати збільшення виробництва продукції, що користується попитом на ринку, хоч наявні виробничі потужності та робоча сила не є лімітуючими факторами. Або ж, навпаки, виробництво обмежується недостатньою забезпеченістю технологічним обладнанням, що при перевищенні його нормативної завантаженості призводить до зростання браку продукції, а отже, наднормативних витрат.

Тому в процесі виробництва менеджерам центрів відповідальності доводиться оперативно вирішувати ряд завдань, зумовлених змінами умов виробництва, що відображаються в підсумку через поведінку витрат. Враховуючи, що поведінка різних елементів витрат неоднакова і кожний з них реагує на зміни умов виробництва по своєму, активний вплив на це

менеджерів можливий за умови, що в управлінському обліку буде виокремлена вичерпна інформація про залежність витрат від цих змін. У той же час треба мати на увазі, що не всі витрати виробництва піддаються впливу менеджерів, а оперативний контроль за поведінкою кожного елемента зокрема утруднюється. Тому в управлінському обліку витрати виробництва також узагальнюються, тобто класифікуються, хоч і не настільки синтезовано, як у фінансовому.

При класифікації витрат виробництва насамперед базується на їхній поведінці, тобто реагуванні на зміни в процесі діяльності певного центру відповідальності. Разом з цим, одні витрати мають об'єктивний характер, тобто не залежать від рішень менеджерів, а інші піддаються їхньому впливу. Відповідно до цього витрати поділяють на релевантні – залежні від рішень менеджерів та нерелевантні, на які менеджери відповідного центру відповідальності впливати не можуть. Прикладом релевантних витрат може бути вартість придбаного технологічного обладнання, оскільки рішення про здійснення такої операції приймають менеджери відповідних центрів відповідальності. Амортизаційні відрахування, що виникають у зв'язку з придбанням такого обладнання, є нерелевантними витратами, оскільки за умови, що обладнання встановлено, альтернативи¹ в менеджерів щодо нарахування амортизації немає. При прийнятті ж рішення щодо придбання обладнання в менеджерів були альтернативні варіанти його оренди, переробки сировини на інших підприємствах, зрештою наднормативного завантаження потужності. В останньому випадку це зумовлює нерелевантні витрати у зв'язку з непередбаченим зношуванням обладнання і збільшенням затрат на ремонт.

Щодо впливу менеджерів на рівень витрат виробництва, їх поділяють на контрольовані та неконтрольовані. Контрольованими вважають такі витрати, що менеджер відповідного центру відповідальності може

безпосередньо контролювати. Всі релевантні витрати одночасно є й контрольованими, оскільки менеджер відповідного центру відповідальності може активно впливати лише на ті витрати, котрі формуються в межах його компетенції. Неконтрольовані витрати – це такі, що формуються поза сферою повноважень менеджера конкретного центру відповідальності. Однак неконтрольовані витрати щодо одного центру відповідальності можуть бути контрольовані відповідно до компетенції менеджерів інших центрів відповідальності.

Наприклад, оплата праці, сировина й матеріали належать до контрольованих витрат, а відрахування на соціальні заходи чи амортизація основних засобів – до неконтрольованих.

В управлінському обліку застосовується поділ витрат підприємства на вичерпані та невичерпані. Невичерпаніми вважають витрати, пов'язані з придбанням запасів чи основних засобів, неспожитих у виробничому процесі (невведених в експлуатацію). При витрачання запасів на виробництво та експлуатації основних засобів їхня вартість (амортизація) є вичерпаніми витратами.

Розмежування витрат на вичерпані й невичерпані можна проілюструвати на прикладі оплати робіт чи послуг інших підприємств. Наприклад, підрядник на підприємстві виконав пусконаладжувальні роботи лінії з фасування готової продукції в січні поточного року, а оплату за це здійснено в лютому. Отже, на основі акта про виконані роботи їхню вартість буде відображено як вичерпані витрати, а за платіжним дорученням чи іншим документом про проведені розрахунки (видатковим касовим ордером – при оплаті готівкою, товарно-транспортною накладною – при бартері, розрахунковим чеком або платіжним дорученням-вимогою чи акредитивом – при інших формах безготівкових розрахунків) ці витрати будуть віднесені до невичерпаних.

¹ За П(С) БО 7 “Основні засоби” їхня амортизація може нараховуватись із застосуванням різних методів. Тому менеджери можуть вибирати

Ця класифікаційна ознака тісно поєднана з поділом витрат на поточні та майбутнього періоду. Поточні – це такі, що стосуються виробництва продукції цього звітного періоду: місяця, кварталу, календарного року. Витрати майбутнього періоду, хоч вони і здійснені в поточному звітному місяці (кварталі, році), не можуть бути віднесені на вироблену за цей час продукцію. Наприклад, витрати на підготовку виробництва – у видобувній галузі, посів озимих – у сільському господарстві, виплачена наперед орендна плата і тощо.

До цієї класифікації належить і заснована на співвідношенні витрат до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг). З огляду на це, витрати поділяють на пов'язані з виробництвом продукції, тобто такі, що включають в її собівартість (пряма оплата праці з нарахуваннями, сировина й матеріали, електроенергія, паливо, амортизація тощо), та витрати періоду, які за складом можуть бути такими самими, але не включаються в собівартість продукції (адміністративні витрати, витрати на збут). Варто звернути увагу, що поділ витрат на пов'язані з виробництвом продукції (витрати на продукцію) та витрати періоду стосується, як правило, поточних витрат, оскільки при багатопрофільному (багатогалузевому) виробництві в більшості випадків неможливо заздалегідь розділити майбутні витрати за цією ознакою.

За періодичністю витрати поділяють також на поточні та одноразові. Однак розуміння поточних витрат дещо інше, ніж за попередньою класифікацією. Як поточні розглядаються виробничі витрати, а як одноразові – витрати на капітальні інвестиції, тобто будівництво й придбання основних засобів. Таким чином, поточні витрати – це всі виробничі витрати, незалежно від того, стосуються вони поточного або майбутніх звітних періодів, пов'язані з виробництвом продукції чи відносяться до витрат періоду.

з них. Однак змінювати метод нарахування амортизації протягом звітного року не можна.

Однією з найважливіших в управлінському обліку є класифікація витрат за впливом на їх формування обсягів виробництва, що зумовлено співвідношенням витрат до виробничого процесу. За останньою ознакою витрати поділяють на виробничі та невиробничі. Виробничі витрати безпосередньо пов'язані з технологічними особливостями переробки сировини й матеріалів (чи їх обробки) в готову продукцію (виконанням робіт і послуг).

Саме виробничі витрати відображають поєднання трьох факторів виробництва: сировини й матеріалів, робочої сили, основних засобів, завдяки чому відбувається створення нової вартості, що матеріалізується в готовій продукції. Оскільки витрати виробництва власне ним і зумовлюються, очевидно, що між ними є певний взаємозв'язок. Вивчення поведінки витрат за їх складовими елементами показує, що їхня реакція на зміну обсягів виробництва неоднакова. Одні витрати змінюються майже адекватно щодо збільшення чи зменшення обсягу виробництва, інші ж залишаються незмінними протягом доволі значного діапазону кількості виробленої продукції. Тому залежно від поведінки витрат щодо динаміки обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) їх поділяють на змінні та постійні. Як правило, змінними є такі витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції: сировина й матеріали, оплата праці основних робітників з нарахуваннями тощо. Постійними здебільшого є витрати на збут, накладні витрати, витрати на утримання й експлуатацію приміщень і споруд, їхня амортизація тощо. Як невиробничі витрати у вітчизняній практиці відображають адміністративні витрати та витрати на збут. Вони вважаються одночасно витратами періоду і в собівартість продукції за П(С) БО 16 “Витрати” не включаються.

Однак категорично стверджувати про те, що витрати є змінними чи постійними, не можна. Насамперед слід пам'ятати, що змінні витрати – це постійні в розрахунку на одиницю продукції, а за довготривалий період часу

будь-які витрати змінюються. Насамперед на підприємствах, як правило, щороку переглядають штатний розпис, що зумовлює зміну адміністративних витрат. Тому йдеться лише про умовний поділ витрат на змінні й постійні.

До того ж на практиці деякі змінні витрати реагують на динаміку обсягу виробництва не прямолінійно, а еластично. Наприклад, при підвищенні продуктивності праці витрати на її оплату та за рядом інших елементів, що є класично прямими, знижуються навіть у розрахунку на одиницю продукції (робіт): витрати енергії на роботу обладнання у зв'язку зі зменшенням періоду обробки деталей; витрати на подачу пари, тепла, кисню, на технологічні потреби тощо.

Можливі й протилежні варіанти, коли внаслідок додаткового завантаження змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції (робіт) можуть збільшуватись. Наприклад, перевезення вантажів автопоїздами (з причепом) зумовлює додаткові витрати пального, зниження швидкості перевезення, зростання оплати праці, витрат на ремонти.

Таким чином, зі збільшенням випуску продукції не завжди спостерігається пропорційна зміна витрат за всіма елементами, оскільки частина з них поводить себе як напівзмінні, інша ж взагалі підпадає під категорію змішаних витрат, тобто таких, що включають частково змінні й постійні витрати (витрати на внутріцеховий транспорт, де амортизація є постійними, а спожита електроенергія чи пальне – змінними витратами).

Оцінка поведінки витрат за таких умов є підставою їхнього поділу на інкрементні, маржинальні й середні. Інкрементні витрати – це витрати в розрахунку на додатковий обсяг продукції (робіт) після рівня, коли вони починають поводити себе як напівзмінні. Наприклад, витрати на перших 60 одиниць продукції становлять 5 тис. грн., а наступних 30 одиниць – 1,8 тис. грн.

Маржинальні витрати – це також витрати на додатковий обсяг продукції (робіт), але в розрахунку на одиницю.

Отже, маржинальні витрати на одиницю продукції в цьому випадку будуть $1800 : 30 = 60$ грн., тоді як середні $(5000+1800):(60+30) = 75,55$ грн.

Реакція витрат на зміну обсягів виробництва залежить від їхнього взаємозв'язку. З'ясовано, що одні витрати безпосередньо стосуються виробництва конкретного виду продукції (сировина й матеріали, оплата праці основних робітників з нарахуваннями тощо). Такі витрати вважають прямими, оскільки їх можна прямо віднести на собівартість певного виду продукції. Інша ж частина витрат не може бути віднесена безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом. Таке визначення непрямих витрат не є абсолютно точним, оскільки передбачає можливість віднесення до цієї групи й таких, що насправді є прямими, однак визначення їх частин щодо конкретного виду продукції є економічно недоцільним. Адже будь-які витрати є прямими, оскільки завжди можна визначити частину, що припадає на певний об'єкт управлінського обліку. В той же час це потребує складних розрахунків. Наприклад, оплату праці менеджера можна на основі хронометражу його робочого часу відносити прямо на конкретні об'єкти управлінського обліку витрат. Однак такі розрахунки доволі складні, отже, економічно недоцільні. В результаті накладні витрати, як правило, загальною сумою відносять до непрямих, хоч вони теж неоднорідні та складаються з різних елементів, що реагують на зміну обсягів виробництва неоднаково.

Загалом класифікація витрат за їхнім поділом на прямі й непрямі, тобто способом включення до собівартості продукції, викладена в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Зокрема, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати поділяють на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й

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) відповідно до фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, що не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяють на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Поряд з наведеною вище використовується класифікація з поділом витрат на прямі й накладні. Продовженням чого є групування витрат відповідно до процесу виробництва, за яким вони визначаються як виробничі й невиробничі, оскільки накладні витрати також складаються з виробничих і невиробничих. Визначення прямих витрат збігається з однойменним за попередньою класифікацією. Щодо накладних і непрямих витрат, то між ними є певні розбіжності. Непрямі витрати дещо ширші за накладні витрати, оскільки можуть включати не тільки накладні, а й такі прямі, що економічно доцільним способом віднести до виробництва конкретного виду продукції неможливо. Наприклад, витрати на освітлення

цеху теоретично можна прямо включити до виробничої собівартості конкретних видів продукції. Але це потребує складних розрахунків, пов'язаних з визначенням часу на освітлення при їх виробництві, що при значній номенклатурі виробів, урахуваючи порівняно невеликі абсолютні суми таких витрат, навряд чи економічно доцільно.

Отже, накладні витрати – це частина непрямих витрат. Зокрема, це такі витрати, котрі не становлять безпосередню субстанції продукції і котрі важко віднести на конкретний її вид, але вони необхідні для її виробництва та реалізації. У вітчизняній практиці накладними витратами прийнято вважати загальновиробничі витрати. Донедавна як накладні витрати відображались і загальногосподарські витрати. З прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” та впровадження нового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань, адміністративні витрати і витрати на збут до собівартості продукції не включають, а списують за рахунок фінансових результатів.

Залежно від поставленої мети менеджери використовують ту чи іншу класифікацію витрат, оскільки вона не вичерпується наведеним переліком, а є набагато ширшою. Тому залежно від специфіки діяльності конкретних центрів відповідальності визначається спосіб групування витрат, що може бути різним не тільки на кожному з них, а й з урахуванням поставленої мети. Наприклад, для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) головними ознаками класифікації витрат можуть бути місця виникнення і центри відповідальності, періоди відображення, спосіб віднесення тощо.

Коли ж необхідно прийняти управлінське рішення, то насамперед слід оцінювати витрати за доцільністю, роллю, залежністю від дій менеджерів, за кон'юнктурою тощо.

Контроль і регулювання витрат здійснюється на основі їхньої класифікації за величиною, економічним змістом, складом, фазами кругообігу.

Варто наголосити, що багатогранність ознак, за котрими групують витрати в управлінському обліку, ще раз підтверджує його творчий характер. Відповідно до з конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень менеджерами щодо регулювання діяльності центрів відповідальності, пошуку резервів зниження виробничих витрат, застосовується та чи інша класифікація, причому не ізольовано, а в поєднанні. Перехресна класифікація витрат дає змогу виявляти допущені прорахунки в їх формуванні, прогнозувати на перспективу, забезпечувати ефективний контроль їхньої доцільності.

7.4.3. Аналіз поведінки витрат виробництва в управлінському обліку

Прийняття управлінських рішень – неперервний процес. Як відомо, менеджери мають ненормований робочий день, що у вузькому розумінні здебільшого вважається за невизначеність для них початку й закінчення роботи в офісі підприємства. На практиці це у багатьох випадках не має нічого спільного з вимогами управлінського обліку, оскільки значна кількість менеджерів, згідно з таким розумінням, не дотримується графіків роботи, чим зумовлює організаційні нестикування виробничого процесу, і як наслідок, – низьку ефективність діяльності підприємства. Ідеальним менеджером, на нашу думку, може бути такий, який поряд з високим ерудованості і професіоналізму, вміє таким чином організувати робочий день, протягом якого своєчасно прийматиме необхідні управлінські рішення, що є лише його сферою компетенції. Однак ця вимога, крім дотримання певного усталеного режиму роботи менеджерів, відомою всім зацікавленим особам (як працівникам підприємства, так і партнерам), передбачає необхідну їх поінформованість про стан справ на підприємстві як основи для прийняття управлінських рішень.

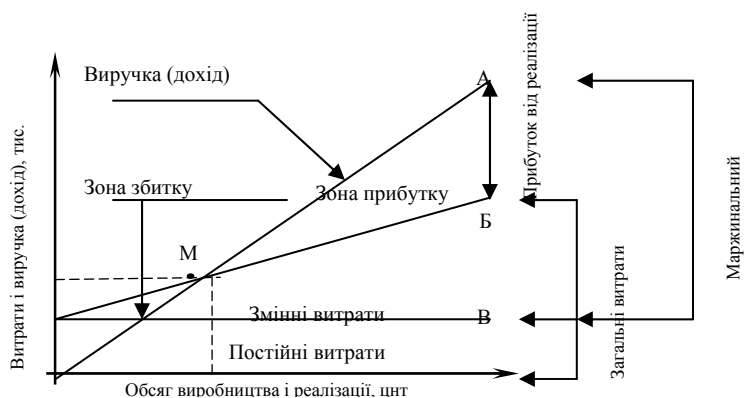
При цьому слід пам'ятати, що в підсумку всі рішення менеджерів зводяться до забезпечення максимально можливого, при певній кон'юнктурі на ринку, прибутку. У зв'язку з цим менеджерам доводиться постійно аналізувати рівень витрат виробництва на підприємстві, оскільки їхній вплив на зовнішні фактори – ціни реалізації на вироблену продукцію, як правило, обмежений. Тому пошук резервів збільшення прибутку переважно перебуває в площині мінімізації витрат виробництва на одиницю продукції, що виробляється на підприємстві. Звичайно, при цьому враховується попит на неї на ринку, оскільки однобічний підхід лише з позицій мінімізації витрат може замість користі принести шкоду, коли при насиченості ринку доведеться збувати продукцію за демпінговими цінами. Тому аналіз поведінки витрат в управлінському обліку застосовується лише як один із ряду інших складових, що в системі дають змогу менеджерам приймати оптимальні рішення.

У той же час треба зазначити, що аналіз поведінки витрат є одним із найважливіших аспектів управлінського обліку, оскільки оцінка менеджерами такої інформації дає змогу сформулювати їм уявлення не тільки власне про витрати, але набагато ширше – про запаси, організацію їхнього постачання на підприємство, ефективність використання праці, основних засобів, можливість розширення ринку збуту шляхом надання скидок покупцям до максимально можливого рівня тощо.

Зокрема, в умовах ринку нарощування обсягів реалізації продукції можна забезпечити (за дотримання її високої якості) при поступовому зменшенні реалізаційної ціни. Однак останнє можливе до певної межі. Саме визначення такої межі є одним із важливих завдань в управлінському обліку. Цю мету називають критичною (“мертвою”) точкою (або точкою беззбитковості) при виробництві певного обсягу реалізованої продукції, тобто такої, де затрати дорівнюють виручці від реалізації, а отже, прибутку

чи збитку немає. Таку точку визначають, як правило, за допомогою способів графічного зображення або рівняння чи маржинального доходу.

Графічне визначення критичної (“мертвої”) точки



Наприклад, змінні витрати на одиницю продукції (1 ц цукру) становлять 25 грн., постійні витрати – 1000 тис. грн., ціна реалізації – 90 грн., обсяг виробництва й реалізації – 50 тис. ц. Таким чином, загальна сума змінних витрат – 1 млн. 250 тис. грн., усіх витрат (змінні + постійні) – 2 млн. 250 тис. грн., а виручка (дохід) від реалізації – 4 млн. 500 тис. грн.

Для визначення згаданої точки можна скласти рівняння: $M = A - B - V$, де M – критична (“мертва”) точка; A – сума виручки; B – змінні витрати; V – постійні витрати.

Таким чином, за цієї умови ця точка становить:

$M = 4500000 \text{ грн.} - 1250000 \text{ грн.} - 1000000 \text{ грн.} = 2250000 \text{ грн.}$, тобто дорівнює загальній сумі змінних і постійних витрат.

Відповідно до питомих змінних і загальної суми постійних витрат і виручки за одиницю продукції можна визначити її мінімальну кількість, що потрібно реалізувати, щоб не допустити збитків на підприємстві: $KM = A_0 \times x - B_0 \times x - V$, де KM – мінімальна кількість продукції, що потрібно реалізувати для досягнення критичної (“мертвої”) точки; A_0 – ціна реалізації одиниці продукції; B_0 – змінні витрати на одиницю продукції; V – загальна сума постійних витрат. За наведеними даними ця кількість має становити: $KM = 90x - 25x - 1000000$, або $1000000 = 65x$, звідки $KM = 1000000/65 = 15385 \text{ ц.}$

Визначення критичної (“мертвої”) точки за методом маржинального доходу здійснюється у такій послідовності. Спочатку визначають його суму в розрахунку на одиницю продукції як різницю між ціною та питомими змінними витратами ($MD = 90 - 25 = 65$ грн.). Розділивши загальну суму постійних витрат на маржинальний дохід за одиницю продукції, вираховують її обсяг, що потрібно продати для уникнення збитку: $1000000 / 65$ грн. = 15385 ц.

Слід зазначити, що обидва останніх способи значно точніші, ніж попередній, оскільки в графіку дані наведені за певним масштабом. Однак в управлінському обліку це не має суттєвого значення, оскільки в ньому доволі укрупнені дані. Зокрема, якщо менеджер матиме інформацію, що мінімальний обсяг виробництва й реалізації цукру повинен перевищувати 15 тис. ц (це можна визначити за графіком), він зможе прийняти правильне рішення щодо забезпечення беззбитковості виробництва.

Варто наголосити, що визначення точки беззбитковості дає змогу виробити стратегію діяльності підприємства. Тому такий аналіз поведінки витрат має бути прогнозним, а не ретроспективним. Адже фактичні дані про рентабельність чи збитковість виробництва на підприємстві забезпечує фінансовий облік, а тому дублювати їх в управлінському обліку немає потреби. Таким чином, визначення точки беззбитковості є одним із найважливіших заходів щодо активного впливу менеджерів на майбутні витрати підприємства.

Разом з тим, зазначений метод не слід переоцінювати. Умови виробництва, як правило, доволі часто змінюються, тому поведінка витрат виробництва залежить від багатьох інших, крім обсягу продукції, факторів, насамперед вартості сировини, енергії, робочої сили, продуктивності праці, змін у технології, непередбачуваних обставин, у т. ч. і форс-мажорних. Тому в управлінському обліку важливим є не тільки аналіз поведінки витрат у певній діяльності, що називають сферою релевантності, а й в умовах невизначеності. Адже поведінка витрат залежить від багатьох факторів, котрі, взаємодіючи між

собою, зумовлюють те, що витрати відхиляються від заздалегідь визначених параметрів. У зв'язку з цим при оцінці поведінки витрат використовують аналіз їхньої чутливості на зміну тих чи інших факторів. За допомогою цього аналізу можна визначити і відхилення, зумовлені нестандартними ситуаціями, що призводять до зміни визначених показників обсягу виробництва й реалізації продукції.

Наприклад, змінні витрати на виробництво цукру з незалежних від менеджерів підприємства причин (подорожчання енергоносіїв, вапняку, коксу, фільтрувального полотна і тощо) збільшились від 25 грн. до 30 грн. на 1 ц.. За незмінної реалізаційної ціни 90 грн. за 1 ц маржинальний дохід буде зменшений на 5 грн. $[(90 - 25) - (90 - 30)]$, а точки беззбитковості досягнуть, продавши 16666 ц цукру $(100000/60)$, або його треба збільшити проти початково визначеного рівня на 1281 ц $(16666 - 15385)$, щоб уникнути збитковості підприємства. Загальна виручка, котра може бути мінімальною в цьому випадку, т. зв. "маржа безпеки", що перебуває за критичною точкою перелому і забезпечує беззбитковість підприємства, має становити (16666×90) не менш ніж 1 млн. 499 тис. грн.

Аналіз чутливості витрат включає й оцінку поведінки постійних витрат. На перший погляд, вони є статичними, а тому їхня поведінка незмінна, отже, немає потреби в такому аналізі. Тим більше, що серед вітчизняних дослідників переважає думка про те, що лінія постійних витрат є паралельною до лінії продукції, і саме так зображають її на графіку. В той же час глибший аналіз поведінки постійних витрат за фактичними даними підприємств різних галузей виробництва дає підстави вважати таке твердження правильним лише для обмеженого часового відрізка діяльності підприємства. За тривалий проміжок часу будь-які постійні витрати змінюються. Окремі зарубіжні дослідники навіть вважають, що вони не статичні від року до року, інші ж зазначають, що такі витрати є постійними до досягнення певного рівня обсягу виробництва продукції, а далі збільшуються

стрибкоподібно. Опираючись на дані вітчизняної практики, зазначимо, що аналіз поведінки постійних витрат не може здійснюватись лише з урахуванням будь-якої з наведених позицій, оскільки реакція постійних витрат не є однаковою за всіма без винятку їхніми видами.

Зокрема, поведінка витрат за елементом “Амортизація основних засобів”, що в літературі є класичним прикладом постійних витрат, як правило, стрибкоподібна. Однак не слід вважати, що вони залежать лише від обсягу виробництва, хоч при досягненні його певної межі доводиться збільшувати кількість основних засобів, отже, в результаті амортизація зростає стрибкоподібно. Проте це не обов'язково означає прив'язку до календарного року, оскільки введення основних засобів в експлуатацію може відбуватися будь-коли.

Треба враховувати, що поведінка різних елементів витрат неоднакова, оскільки їхній взаємозв'язок за кожним із них різний. Наприклад, між окремими елементами витрат взаємозв'язок ґрунтується на технологічній залежності окремих операцій і витрат за ними. Зокрема, така залежність поширена щодо витрат сировини й матеріалів, оскільки на одиницю готової продукції потрібна їхня однакова кількість. Однак при цьому до уваги необхідно брати те, що витрати виробництва багатоеlementні, неоднорідні, а це зумовлює різноманітність залежностей між різними елементами витрат і факторами, які визначають їхню поведінку. Крім цього, на поведінці витрат невідворотно позначається часовий лаг, оскільки вони залежать не тільки від суто економічних аспектів формування: ціни на сировину, енергоносії, технологічних особливостей виробництва, а й навіть календарних періодів. Наприклад, на енергомісткому виробництві в літні місяці енерговитрати, як правило, менші, ніж узимку; ще більша залежність величини витрат від періоду року в сезонному виробництві. Тому важливо, щоб відбір даних для аналізу був об'єктивним і унеможлилював викривлення оцінки поведінки витрат унаслідок недостатньої об'єктивності інформації.

Таким чином, аналіз поведінки витрат виробництва в управлінському обліку – це не тільки оцінка результативних значень показників, обчислених за допомогою того чи іншого методу, а й попереднє вивчення інформації, що аналізується, щодо її достовірності, об'єктивності, взаємозв'язку і залежності від вибраних критеріїв дослідження.

7.4.4. Об'єкти управлінського обліку витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг)

Об'єкти обліку витрат виробництва надзвичайно різні, оскільки згідно з П(С)БО 16 “Витрати” ними є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребують визначення пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат.¹ Таким чином, неможливо подати хоча б скорочений узагальнений перелік типових об'єктів обліку витрат на конкретних підприємствах, бо на кожному з них вони відрізняються, навіть якщо це підприємства однієї галузі.

Наприклад, на підприємствах видобувної галузі (кар'єрах) як об'єкти обліку витрат можуть бути такі види продукції: щебінь, гравій, висівки, будівельний камінь тощо, що дає змогу навести їхній узагальнений перелік. Однак щебінь відрізняється за фракціями, що зумовлює відмінності конкретних об'єктів обліку витрат і особливо калькуляції від типових. До того ж об'єктами управлінського обліку витрат виробництва є дві групи: центри відповідальності та види продукції (робіт, послуг), що теж ускладнює визначення такого переліку, адже навіть на однотипних підприємствах може бути різна організаційна структура. Тому на конкретному підприємстві при визначенні об'єктів обліку витрат і калькулюванні собівартості продукції доводиться базуватися не на загальних визначеннях, а враховувати його особливості з метою забезпечення

¹ Таке визначення, на наш погляд, не дуже коректне з позиції управлінського обліку, оскільки в ньому змішано два підходи щодо визначення: а) об'єктів обліку витрат; б) об'єктів калькулювання собівартості продукції. Тому більш обґрунтованим можна вважати формулювання, подане Карповою Т. П.: Об'єкт обліку затрат – це ознака, за котрою групують виробничі витрати з метою управління собівартістю [13: 95], а об'єкт калькулювання – це вид продукції (робіт, послуг) [13: 97].

інформації, придатної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень менеджерів.

Щодо управлінського обліку витрат виробництва такою можна вважати інформацію, котра дає змогу вибрати стратегію виробництва і ціноутворення на продукцію (роботи, послуги), що передбачає визначення її собівартості. Крім цього, на підприємстві потрібна інформація про ефективність діяльності певного підрозділу та його менеджерів, а це можливо при визначенні витрат за кожним центром відповідальності.

Загалом виробнича діяльність підприємства – це велика кількість господарських операцій, які мають певну загальну ознаку, оскільки здійснюються в окремих сферах. Це дає змогу згрупувати всі операції за видами діяльності: постачання, виробництво, збут, та виділяти необхідні центри відповідальності.

Разом з цим, це не означає, що центри відповідальності підприємства збігаються з видами його діяльності. Це можливе лише на малому підприємстві, де управлінський апарат відсутній і управління всіма операціями здійснює його керівник безпосередньо. Щодо великих підприємств, то хоч у широкому розумінні центром відповідальності також можна вважати підприємство загалом, однак на практиці тут створюють необхідні структурні підрозділи, тобто окремі центри відповідальності. Це зумовлено необхідністю розмежування повноважень менеджерів, оскільки будь-хто на такому підприємстві не в змозі одноособово контролювати діяльність усіх без винятку працівників, приймати оперативні рішення щодо регулювання виробництва з урахуванням ситуацій, які, змінюючись, потребують утручання менеджерів.

Вказана обставина зумовлює необхідність розмежування витрат в управлінському обліку насамперед щодо таких центрів відповідальності, бо знеособлення тут недопустиме. Лише за умови, що кожний менеджер відповідає за виконання певної виробничої програми і дотримання при цьому

встановленого бюджетного кошторису витрат, можливий належний контроль діяльності центрів відповідальності і об'єктивна оцінка її ефективності. Тому об'єктами управлінського обліку витрат і виробництва насамперед є центри відповідальності.

Як відомо, в управлінському обліку, застосовують також поняття “центри визначення витрат”, що призводить інколи до їх сплутування внаслідок подібності. Тому необхідно наголосити, що центр витрат – це місце, де вони виникають. У зв'язку з цим визначення окремими дослідниками центру витрат як відділу чи виробничої одиниці, де відбувається споживання ресурсів і можна нагромадити відповідні витрати, на наш погляд, є прикладом такого сплутування, оскільки воно нічим за суттю не відрізняється від формулювання, що центр відповідальності – це будь-який підрозділ, де контролюється поява витрат. Адже виникнення витрат у практиці вітчизняних підприємств часто взагалі відбувається поза межами підприємства: витрати на електроенергію, транспортні послуги, налагоджувальні роботи тощо. Відомості про такі витрати спочатку нагромаджуються у центральній бухгалтерії підприємства, а потім передаються (розподіляються) на центри відповідальності. Таким чином, центри виникнення витрат і центри відповідальності за них не ідентичні категорії. Наприклад, витрати на транспортування готової продукції можуть виникати в транспортному цеху, а відповідає за них підрозділ, що виробив цю продукцію – при доставці на склад, або відділ збуту – при перевезеннях до покупців.

Разом з цим, у багатьох випадках центри виникнення витрат і центри відповідальності збігаються, адже більшість елементів витрат уже на стадії їхнього виникнення контролюють менеджери виробничих підрозділів. Хоча, за будь-якими витратами центрами відповідальності можна визначити певні підрозділи підприємства. Це стосується навіть тих витрат, що виникають поза підприємством: електроенергія, інші енергоносії (газ, пара, тепло),

роботи й послуги, оскільки їх відображають на підприємстві, наприклад, у бухгалтерії. Однак такий підхід, на нашу думку, дещо формальний і спрощений. Ми вважаємо, що центри відповідальності – це такі підрозділи підприємства, де є змога відокремлено відобразити витрати виробництва, контролювати процес їхнього формування, активно впливати на нього менеджерам у підрозділів. Як правило, в одному центрі відповідальності відображаються і контролюються витрати, котрі виникають за різними місцями, що часто є іншими центрами відповідальності. Наприклад, витрати допоміжних виробництв виникають у ремонтній майстерні, автопарку тощо, що здебільшого є одночасно як центрами виникнення цих витрат, так і центрами відповідальності за них. Далі ці витрати, але вже за трансфертними (внутрішніми) цінами як вартість послуг, передаються підрозділам основного виробництва – центрам відповідальності за витрати, де виготовляють готову продукцію для продажу на ринку.

Відмінність суті визначених понять також у тому, що в одному центрі відповідальності відображають витрати, котрі виникли в різних місцях, у т. ч. і безпосередньо в цьому ж центрі. Наприклад, витрати на сировину, оплату праці, амортизацію обладнання виникають безпосередньо в конкретному підрозділі. Тому за цими елементами витрат центри виникнення витрат та центри відповідальності збігаються. Разом з цим, місця виникнення витрат – це первинна ланка їх формування, тому, на відміну від центру відповідальності, тут відображаються лише власні витрати і неможливе нагромадження витрат інших центрів їхнього виникнення.

Однак слід наголосити, що на практиці немає чіткого розмежування центрів виникнення витрат і центрів відповідальності. Це зумовлено тим, що при формуванні структурних підрозділів на кожному підприємстві, як правило, беруть за основу технологічну специфіку виробництва, а не теоретичні особливості формування витрат. При цьому враховують інші фактори,

включаючи територіальну розосередженість об'єктів, наявність комунікацій, обсяг виробництва, кількість працюючих, здібності менеджерів тощо.

Тому часто навіть на споріднених підприємствах організаційна структура виробництва, отже, наявність центрів відповідальності, є різною. До того ж вона інколи змінюється: виокремлюються нові підрозділи або, навпаки, наявні об'єднуються в один, базуючись на інших міркуваннях, ніж чітке формування центрів відповідальності. Не завжди така реорганізація підприємств є обґрунтованою, і здійснюється вольовим методом. Тому трапляється, що на окремих підприємствах є два і більше однотипних структурних підрозділи, котрі при оцінці за критерієм формування витрат виробництва можуть бути єдиним центром відповідальності, однак через ряд причин ними управляють окремі менеджери. Часто це призводить до ускладнення управлінського обліку витрат виробництва, оскільки в цих випадках поряд із збільшенням (мінімум подвоєнням) його об'єктів, утруднюється поділ ряду витрат (насамперед накладних) між окремими центрами відповідальності. Але з цим доводиться погоджуватись, особливо, якщо організаційна структура підприємства об'єктивно зумовлена іншими факторами.

Таким чином, центром відповідальності на підприємстві є організаційно відокремлений структурний підрозділ, котрим управляє окремий менеджер. Для цього підрозділу складають бюджет витрат, за яким вони контролюються. Всі відхилення витрат і причини їхнього виникнення аналізують як менеджер центру відповідальності, так і менеджери вищого рівня. Відмінність у тому, що перший здійснює це в процесі формування (виникнення) витрат оперативно, на основі реєстрів управлінського обліку, а на вищих рівнях управлінської піраміди – на основі звітів про виконання бюджетів витрат, поданих центрами відповідальності. Як правило, в центрах відповідальності, калькулюється собівартість продукції (робіт, послуг).

Центри виникнення витрат – це підрозділи підприємства, де відбувається первинне відображення витрат, які, проте, не є завершеними у виробничому

циклі, на відміну від центрів відповідальності, де такий цикл закінчується виробництвом готової продукції (робіт, послуг) та їх калькуляцією. Тому витрати з центрів виникнення передаються в центри відповідальності. Отже, в центрах виникнення витрат відбувається їхнє проміжне відображення з наступним розподілом (передачею) на центри відповідальності.

7.4.5. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Облік витрат за центрами відповідальності дає змогу контролювати ефективність їхньої діяльності щодо дотримання встановлених кошторисів (бюджетів) витрат. Проте загальна сума відхилень не дає вичерпного уявлення про об'єктивність оцінки, оскільки будь-які структурні зрушення у виробництві продукції (робіт, послуг) неминуче зумовлюють відхилення витрат виробництва як загалом проти затвердженого кошторису (бюджету), так і за їхніми елементами. Наприклад, збільшення обсягу виробництва більш трудомісткої продукції зумовлює перевищення кошторису витрат за елементом "Оплата праці". Однак однозначно вважати таке відхилення негативним не можна, оскільки за умови збільшення попиту на продукцію, за котрою зросли витрати, їхня окупність буде вищою, що свідчить про правильний вибір менеджером стратегії діяльності.

У той же час економія витрат проти кошторису (бюджету) загалом чи за окремими елементами при видимому належному контролі менеджерів центрів відповідальності за формуванням витрат може бути наслідком застосування замість відповідної сировини маловартісних замінників чи наповнювачів, спрощення технології виробництва, що зумовлює зниження якості продукції (робіт, послуг), а тому об'єктивно означає низьку ефективність діяльності менеджерів, оскільки ця продукція, роботи, послуги не мають збуту.

Таким чином, без аналізу й оцінки рівня витрат за видами продукції (робіт, послуг) неможлива ефективна діяльність менеджерів як центрів

відповідальності, так і підприємства загалом. Тільки за умови наявності інформації про собівартість продукції (робіт, послуг) можна здійснювати цілеспрямовану роботу щодо розширення їхнього виробництва і збуту як основи зростання прибутковості підприємства. Отже, одним із головних завдань управлінського обліку є визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

У той же час слід зазначити, що об'єктивною обставиною, котра унеможлиблює безпосереднє визначення питомих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) є те, що більшість витрат можна з певною достовірністю відобразити за різними центрами відповідальності, але їх неможливо відразу віднести до конкретного виду продукції. Хоч здебільшого це стосується непрямих витрат, однак навіть прямі витрати не завжди можна безпосередньо віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг), особливо у тих випадках, де з вихідної сировини отримують два і більше видів продукції. Наприклад, вихідною сировиною при виробництві цукру в Україні є цукрові буряки, а готовою продукцією – цукор, меляса, жом; у видобувних кар'єрах часто одночасно отримують два-три найменування продукції; при вирощуванні зернових у сільському господарстві одержують повноцінне зерно, зерновідходи, соломку й полову. Тому необхідне застосування певних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), які дадуть змогу обґрунтовано відносити витрати до конкретного найменування з урахуванням технологічних та організаційних особливостей виробництва і відображення в обліку формування їхніх споживних властивостей. При цьому вибір методу не може бути довільним, а має враховувати об'єктивні умови конкретного виробництва, зокрема, тривалість виробничого циклу, кількісні та якісні характеристики продукції, можливість розмежування витрат за елементами.

В управлінському обліку застосовують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зокрема, на підприємствах, де

сировину й оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг), застосовують позамовний метод. Вважають, що цей метод використовується в машинобудуванні, будівництві, при виконанні ремонтних робіт тощо. При цьому варто зауважити, що не йдеться про обов'язкову наявність конкретних замовлень, котрі розуміють як наявність відповідно оформлених документів від зовнішніх замовників – фізичних осіб чи підприємств, хоч у цих випадках цей метод також можна застосовувати. Однак це не означає, що за наявності замовлень із боку обов'язково використовується саме позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Наприклад, замовлення на серійну продукцію – металопрокат різних профілів і сортamentів, текстильні вироби різних найменувань – надходять на відповідні підприємства серійного виробництва такої продукції майже щоденно. Проте облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюється не за окремими замовленнями, а за попередільним методом.

Таким чином, позамовний метод означає групування витрат за окремими об'єктами їхнього обліку, котрі мають відмінні якісні параметри від іншої продукції, що виробляється в цьому центрі відповідальності. В ряді випадків цей метод ідентичний простому методу обліку витрат і калькуляції собівартості продукції, що застосовують, як правило, тоді, коли об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом калькуляції. В цьому випадку немає потреби розподіляти витрати між різними видами продукції, оскільки їх відразу можна поділити на кількість вироблених одиниць.

Варто звернути увагу, що хоч у науковій літературі не проводять розмежування категорії “метод обліку витрат” і “метод калькулювання”, на практиці їхнє застосування часто не збігається. Бувають випадки, коли один метод обліку витрат доповнюється при калькулюванні іншими методами. Тому думка про те, що позамовний, попередільний, нормативний методи є основними і спільними як для обліку витрат, так і для

калькулювання собівартості продукції, на наш погляд, є доволі спірною. Для прикладу при застосуванні позамовного методу для обліку витрат на виготовлення столярних виробів, навіть за наявності замовлення на невеликі партії, доводиться калькулювати собівартість конкретних найменувань за допомогою нормативного методу. При виробництві молока витрати обліковують за простим методом, а калькуляцію собівартості продукції – за комбінованим, що включає розподіл витрат на молоко та нормативний – для визначення собівартості приплоду і побічної продукції.

У кращому разі позамовним (як і простим, водночас) можна вважати метод обліку витрат і калькуляції при індивідуальному виробництві. На практиці цей метод охоплює не тільки означені ситуації, а набагато ширше коло, тому, крім індивідуальних замовлень у буквальному розумінні, замовленнями вважаються будь-які інші, навіть формально не задокументовані.

Облік витрат за окремими переділами застосовується на підприємствах, де виробництво продукції є серійно масовим і здійснюється за кількома стадіями (переділами). Цей метод називають також попроцесним. Щодо калькулювання собівартості продукції, то однозначно вважати, що за умови застосування попередільного (попроцесного) методу обліку витрат він автоматично застосовується і при калькуляції, на наш погляд, не можна. Наприклад, при випалюванні цегли витрати, обліковані за третім переділом (перші два – заготівля глини, піску та виготовлення цегли-сирцю), доводиться розподіляти мінімум між двома сортами цегли – цілою і битою, що можливо завдяки застосуванню нормативного методу калькуляції собівартості продукції. Так само ускладнюється калькуляція собівартості продукції за наявності незавершеного будівництва, що є окремим переділом.

У ряді випадків навіть за наявності переділів недоцільно обліковувати витрати за ними, оскільки тривалість технологічного процесу невелика, і в підсумку витрати за кожною окремою стадією повною сумою входять у

собівартість готової продукції. Наприклад, у м'ясопереробній галузі можна визначити такі переділи: жилкування м'яса й виготовлення фаршу; варіння ковбас; копчення ковбас; охолодження і зберігання ковбас. Проте в управлінському обліку витрат цього немає, хоч при їхньому нормуванні враховують втрати за кожним переділом. При визначенні відхилень їх контролюють за кожним переділом, але лише за кількісними параметрами, оскільки нормативи витрат у вартісному виразі визначені у розрахунку на одиницю готової продукції. Таким чином, застосовується облік витрат не за процесами, а за виробництвом загалом.

Слід зауважити, що виробництво, як виняток, не має окремих відособлених технологічних стадій (процесів) основи для управлінського обліку витрат за попередільним методом. Хоч вважається, що попередільний метод можна застосовувати лише в промисловості, однак у будівництві його також практично використовують, але як облік витрат за етапами робіт. Технологія виробництва сільськогосподарської продукції також має чітко визначені стадії: підготовка ґрунту; посів; догляд за культурами; збирання. У видобутку корисних копалин розрізняють розкривальні роботи, підготовчі роботи, власне видобуток і транспортування покладів. Однак управлінський облік витрат не завжди здійснюють за окремими технологічними стадіями (переділами), хоч це, на наш погляд, є доцільним.

Головною причиною відсутності у цих випадках попроцесного обліку витрат є незбігання робочого й календарного періодів виробництва, що при налаштованості звітності за центрами відповідальності на місячний звітний період і зумовлює розбіжності даних про витрати на відповідні переділи. Однак слід пам'ятати, що управлінський облік призначений для глибшого аналізу, а тому систематизація записів про витрати у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку за місяць, як це передбачено у фінансовому обліку, є недостатньою. Тому запровадження попроцесного методу управлінського

обліку витрат виробництва, на нашу думку, має бути ширшим і знайти своє застосування в інших, крім промисловості, галузях народного господарства.

Протягом тривалого періоду у вітчизняній економічній науці найпрогресивнішим вважаються нормативний метод обліку затрат і нормативну калькуляцію собівартості продукції. Окремі вчені навіть вважали, що є два основних методи обліку затрат – нормативний і ненормативний. Були спроби, переважно невдалі, запровадження нормативного методу обліку витрат в усіх без винятку галузях народного господарства.

Нині можна стверджувати, що нормативний метод обліку має право на існування поряд з іншими, але не більше. Тому його не слід переоцінювати, оскільки в країнах ринкової економіки застосовують досконаліші методи (стандарт-кост, директ-костинг, абсорпшен-костинг), основою яких є ті самі підходи, тобто нормування витрат, облік відхилень від них.

Суть нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в тому, що бюджети (кошториси) центрів відповідальності формуються на основі норм і нормативів (вартісного виразу норм) витрат сировини, оплати праці, інших елементів. Тут попередньо вираховується собівартість одиниці продукції на основі нормативних калькуляцій. Видача матеріальних ресурсів на виробництво здійснюється за документами, в яких обґрунтована потреба за нормами і нормативами. Всі відхилення від норм відображаються на рахунках обліку як збільшення чи зменшення результату діяльності центру відповідальності.

Взагалі нормативний і управлінський облік прийнято розглядати як систему планування й обліку витрат, що складається з таких елементів: нормування термінів виробництва продукції, її складу та якості; нормативне обґрунтування потреби, витрачання й використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також засобів виробництва; планування, облік і оцінка економічної ефективності на основі норм і нормативів.

У зарубіжній практиці відомі інші методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зокрема, одним із них є метод “стандарт-кост”, що базується на стандартах витрат, визначених на основі норм до початку виробництва, та обліку відхилень фактичних даних від стандартних норм у процесі діяльності центрів відповідальності. За цим методом у стандартні витрати включають постійні витрати, що розподіляються між реалізованою продукцією та її залишками. Інша назва цього методу – абсорпшен-костинг – є точніша, оскільки це синонім методу повного розподілу чи повного поглинання затрат, чим, власне, характеризується “стандарт-кост”, але у вітчизняній літературі поки що не застосовується.

На відміну від попереднього, за методом “директ-костинг” (інша назва “верибл-костинг”) постійні витрати не розподіляються, а списуються на рахунок реалізації. За цим методом у центрах відповідальності контролюються лише змінні витрати, оскільки постійні покриваються за рахунок маржинального доходу – різниці між виручкою від реалізації продукції та змінними виробничими витратами.

Відмінність методів “стандарт-кост” та “директ-костинг” зовсім не означає, що за останнім ігнорується важливість чи релевантність постійних витрат. Однак при маржинальному підході, тобто за методом “директ-костинг”, загальна сума постійних витрат відображається окремо, що дає змогу зосередити увагу менеджерів на їхній поведінці. Різниця ж у поведінці постійних і змінних витрат є основою при прийманні багатьох рішень. Тому прихильники методу “директ-костинг” наголошують, що відсутність маржинального доходу за методом “стандарт-кост” призводить до аналітичних труднощів при здійсненні аналізу співвідношення прибутку, затрат і обсягу продаж (CVP – аналізу). Інші ж економісти Заходу взагалі критикують обидва цих методи, зазначаючи, що їхнє поширення призвело до

того, що практично жодна фірма з великим асортиментом продукції нині не знає собівартості своїх виробів.

Тому, на нашим погляд, не можна беззастережно надавати перевагу будь-якому навіть широко розрекламованому методу, оскільки виробництво настільки багатогранне, що стандартний підхід, тим більше в управлінському обліку, неприпустимий. Жоден із методів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції не можна запроваджувати механічно, це має бути глибоко продуманий захід, обґрунтований урахуванням усіх специфічних умов підприємства. При цьому це не означає незмінності застосування одного із вибраних методів протягом будь-якого тривалого періоду діяльності підприємства.

Залежно від конкретної належності підприємства до відповідної галузі промисловості відрізняються об'єкти (види продукції), собівартість котрих калькуюють в управлінському обліку. Так, у борошно-круп'яній промисловості калькуюють собівартість продукції за видами, культурами, сортами, рецептами тощо. Наприклад, борошно (пшеничне, житнє) вищого (першого) гатунку; крупа (гречана, пшенична, кукурудзяна, ячмінна) першого (другого) гатунку, висівки, комбікорм та ін. При цьому застосовують комбінований спосіб визначення собівартості одиниці продукції кожного виду. Зокрема, вартість сировини визначають прямим віднесенням її на готову продукцію. Витрати на переробку розподіляють пропорційно до умовної кількості переробленої сировини, що визначають за коефіцієнтами, розрахованими на основі співвідношень нормативної продуктивності млинів і крупорушок при виробництві конкретних видів продукції. Наприклад, сировину, витрачену на виробництво висівок, переводять в умовне зерно за коефіцієнтом 0,75, оскільки продуктивність млина при їх виробництві на 25% вища, ніж при розмелюванні зерна на борошно. Тому сировину, витрачену на його виробництво, переводять в умовне зерно за коефіцієнтом 1,0.

Для визначення фактичної собівартості послуг із переробки давальницької сировини загальну суму витрат на переробку ділять на кількість переробленої сировини в умовному обчисленні.

При виробництві комбікормів у їх фактичну собівартість сировину також включають прямим способом за відповідними нормами згідно з рецептами, а витрати на виробництво, загальновиробничі (цехові) розподіляють пропорційно до тонно-коефіцієнтів – умовної кількості комбікормів, визначеної шляхом множення їх фізичної маси на встановлені для кожного рецепту коефіцієнти.

У молокопереробній промисловості витрати обліковують за окремими переділами на окремих аналітичних рахунках. Нагромаджені витрати ділять на масу отриманої від переробки готової продукції: вершків, масла, сиру, згущеного молока та ін., в результаті чого визначають собівартість одиниці продукції, враховуючи сорти, жирність тощо за нормативним співвідношенням. При цьому попередньо із загальної суми витрат виключають побічну продукцію, котру оцінюють за цінами реалізації.

Аналогічно здійснюють управлінський облік витрат і калькулювання собівартості продукції в м'ясопереробній промисловості. Особливістю є те, що вартість готової продукції, отриманої від забиття тварин, визначають за вирахуванням побічної продукції, котру оцінюють за цінами можливої реалізації. Витрати на забиття тварин обліковують за кожним їх видом або загальну суму таких витрат розподіляють пропорційно до маси кожного виду, якщо роздільний облік забезпечити неможливо. Розподіл витрат на переробку між окремими видами продукції здійснюють пропорційно до її вартості за плановими цінами.

Собівартість м'яса за категоріями визначають відповідно до тонно-коефіцієнтів його перерахунку в однорідну за якістю масу. При цьому попередньо із загальної суми витрат на забиття тварин і вартості сировини виключають, крім побічної продукції, вартість шкур і субпродуктів.

У консервній та спиртогорілчаній галузях промисловості управлінський облік витрат також здійснюють за переділами. Вартість сировини відносять прямо, а витрати на переробку – пропорційно до кількості переробленої сировини з урахуванням тривалості її переробки. Калькулюють собівартість 1 тис. фізичних чи умовних банок (туб¹) або 1 л чи 1 дал.² Розподіл витрат між окремими видами продукції, різної за рецептурою, але виготовленої з однакових видів сировини, здійснюють коефіцієнтним способом, коли цю продукцію переводять в умовну згідно зі співвідношенням об'єму чи маси відповідно фізичної та умовної продукції.

На підприємствах цукрової промисловості облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції здійснюють з урахуванням залікової маси заготовлених коренеплодів, дигестії, втрат буряків при зберіганні за нормою і фактично, внутрізаводських втрат цукру, його середнього виходу по заводу, кількості виходу готової продукції – цукру, меляси, жому. Розподіл витрат між цими видами продукції проводять за відповідними нормативами.

На сільськогосподарських підприємствах собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустиного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначається відповідно дорозрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. Під час складання звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість 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 береться за одиницю, а зерновідходи

¹ Туб – банка, в котрій маса готової продукції становить 400 г.

² 1 дал = 1000 літрів.

прирівнюються до нього за коефіцієнтом, що розраховується за вмістом у них повноцінного зерна.

Виробничу собівартість 1 ц цукрових буряків (фабричних і маточних) визначають шляхом ділення загальної суми витрат для їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначають відповідно до 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 маси становитиме масу реалізованих, забитих, переведених в інші групи та залишених на кінець року тварин. Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначають шляхом ділення їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, які загинули).

У молочному скотарстві визначають собівартість 1 ц молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховують за вартістю 60 кормо-днів утримання корови, а собівартість одного кормо-дня – діленням усієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів. Для визначення собівартості 1 ц молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) поділити на кількість центнерів одержаного молока.

Собівартість продукції птахівництва визначають шляхом діленням витрат для утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. Обчислюється собівартість 1 тис. шт. яєць основного стада птиці та 1 ц приросту живої маси молодняку (кількість приросту живої маси визначається розрахунково).

Собівартість приплоду лошат робочих коней визначають відповідно до вартості (витрат) 60 кормо-днів утримання дорослих коней.

Собівартість окремих видів продукції бджільництва визначають шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість об'єктів будівельно-монтажних робіт складається з прямих витрат, безпосередньо пов'язаних із будівництвом, що включаються за прямою ознакою, та непрямих (накладних), пов'язаних з організацією та управлінням діяльністю будівельної організації або структурного підрозділу загалом. Зазначені витрати включаються у собівартість об'єктів обліку за спеціальними способами.

Прямі та непрямі (накладні) витрати групують за статтями витрат залежно від призначення та місця здійснення виробничих процесів.

Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів спочатку нагромаджують на субрахунку “Витрати на експлуатацію машин і обладнання”, а потім розподіляють на об'єкти обліку основного виробництва пропорційно до кількості відпрацьованих машино-змін чи фізичного обсягу виконаних робіт (розчину, ґрунту тощо.).

Загальновиробничі витрати в кінці місяця розподіляють на об'єкти аналітичного обліку основного виробництва пропорційно до фактичної суми прямих витрат за тими видами витрат, котрі лімітуються щодо суми прямих витрат і пропорційно до фактичної оплати праці робітників основного виробництва за тими видами, ліміт за котрими встановлено відповідно до цієї статті витрат.

При розподілі витрат збуту розподіляють не всю суму, нагромаджену за дебетом рахунка 93 “Витрати на збут”, а лише ті, що обліковують за статтями 1 “Витрати на перевезення”, 8 “Витрати на зберігання, підсортування, оброблення, пакування і передпродажну підготовку товарів” та 10 “Відсотки за кредит”. Витрати збуту за рештою статей не розподіляють, а списують на реалізовані товари. Тому спочатку від загальної місячної суми обігу за дебетом

рахунка 93 “Витрати на збут” потрібно відняти суму обігу за цими трьома статтями. Отриманий результат буде загальним обігом за рештою статей, що необхідно списати без розподілу кореспонденцією рахунків дебет 79 “Фінансові результати”, кредит 93 “Витрати на збут”.

Наприклад, загальна сума обігу за дебетом рахунка 93 становить 30 тис. грн., у т. ч. за трьома статтями, за котрими вони розподіляються (тобто 1, 8 та 10), – 5 тис. грн. Отже, без розподілу необхідно списати $30-5=25$ тис. грн.

Розподіл витрат збуту в управлінському обліку здійснюють з урахуванням їх сальдо за рахунком 93 на початок місяця, оскільки воно означає суму витрат за статтями 1, 8 та 10, що відносилася до залишку нереалізованих товарів. Наприклад, це сальдо становить 6 тис. грн. Отже, у звітному місяці потрібно розподілити $6+5=11$ тис. грн. Для цього використовують формулу:

$$B = \frac{C + O}{3m + Pm} \times 100,$$

де ***B*** – середній відсоток витрат збуту, що розподіляються на реалізовані товари та залишок нереалізованих товарів на складах підприємства; ***C*** – сальдо за рахунком 93 “Витрати на збут” на початок місяця; ***O*** – сума обігу за статтями 1, 8 та 10 за місяць; ***3m*** – залишок нереалізованих товарів на кінець місяця (сальдо за рахунком 28 “Товари”); ***Pm*** – вартість реалізованих протягом місяця товарів (кредитовий обіг за рахунком 70 “Доходи від реалізації”).

Якщо, наприклад, сальдо рахунка 28 “Товари” – 110 тис. грн., а кредитовий обіг рахунка 70 “Доходи від реалізації” – 90 тис. грн., то середній відсоток витрат обігу за цей місяць (***B***) дорівнюватиме:

$$B = \frac{6 + 5}{110 + 90} \times 100 = 5,5\%.$$

Таким чином, у звітному місяці, крім 25 тис. грн. витрат збуту, що списуються без розподілу, між залишком і реалізованими товарами додатково потрібно списати ще $(90 \times 5,5) : 100 = 4,95$ тис. грн. витрат обігу в такій самій

кореспонденції рахунків дебет 79, кредит 93, а залишок за рахунком 93 на кінець місяця щодо нереалізованих товарів становитиме $11 - 4,95 = 6,05$ тис. грн.¹

Особливістю обліку витрат на підприємствах громадського харчування є те, що як прямі витрати на виробництво готової продукції обліковують тільки вартість сировини. Решту витрат відносять до накладних і включають у ціну реалізації продукції через торгові надбавки і націнки.

7.5. Податковий облік валових витрат

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” встановив іншу методику визначення суми прибутку, що оподатковується. Як відомо, у фінансовому обліку прибуток визначається як різниця між виручкою та собівартістю продукції. Суму прибутку для оподаткування потрібна визначати як різницю між валовими доходами і валовими витратами. Саме такий прибуток відображається у декларації про прибуток підприємства. Він визначається в системі податкового обліку за подією, що настала раніше: дата надходження (чи списання) коштів з рахунка при попередній оплаті, або, навпаки, дата відвантаження (чи одержання) товарів (робіт, послуг) при наступній оплаті. Тобто при його визначенні змішано два методи: касовий і нарахування. Тому слід чітко контролювати ці дати, щоб не помилитись і в наступну оплату постачальником не включити товарно-матеріальні цінності повторно.

Відмінність їх від витрат виробництва полягає переважно в тому, що до валових витрат, поряд з традиційними, зараховуються будь-які витрати платника податку з прибутку, котрі він здійснив. Зокрема, до валових витрат включають навіть суми авансів, перерахованих постачальникам. Або ж вартість отриманих від них матеріалів, сировини, товарів – якщо це було першою подією. На витрати виробництва вартість придбаних матеріалів, сировини, товарів не відноситься. Це відбувається лише при їхньому фактичному витрачанні. До виробничих витрат попередня оплата не включається. Роботи і

¹ Такий розрахунок на практиці виконують точніше – у гривнях. Наведені тут цифри укрупнено з метою більшої наочності дидактики викладення методики розподілу витрат збуту в

послуги відображають у виробничих витратах незалежно від того, виконані вони власними допоміжними підрозділами, чи придбані. На валові витрати власні роботи і послуги не відносять. Не повністю включається до валових витрат вартість пально-мастильних матеріалів, витрачених на роботи легкових автомобілів.

Інша відмінність у тому, що, наприклад, амортизація основних засобів у валові витрати підприємств не включається, тоді як вона належить до витрат виробництва за статтею “Витрати на утримання основних засобів”. Натомість до валових витрат включають затрати на формування основного стада при купівлі тварин, однак вони не відносяться до витрат виробництва.

Витрати виробництва обліковують для визначення собівартості виробленої продукції, робіт, послуг та обчислення на цій основі прибутку від реалізації. Валові витрати обліковують лише з метою визначення оподаткованого прибутку.

Рахунків з обліку витрат виробництва є кілька 23, 91, 92, 93, 94, оскільки вони призначені для нагромадження витрат з урахуванням його особливостей на різних підприємствах. Аналітичний облік витрат, виробництва здійснюють за елементами і статтями витрат, що відображають його специфіку. Облік валових витрат рекомендують вести на одному рахунку, незалежно від специфіки підприємств. Статей для їх групування не встановлено.

Закривають рахунки з обліку витрат виробництва в кінці місяця чи року. Це може бути дебетове сальдо, що відображає вартість незавершеного виробництва. Рахунок 841 “Валові витрати”, як уже зазначалось, закривається після кожної операції і сальдо не має.

Облік валових витрат при використанні субрахунка 841 “Валові витрати” буде таким: наприклад, із розрахункового рахунка постачальнику перераховано 9500 грн. за матеріали, котрі ще не одержано. Ця операція записана за дебетом рахунка 841 “Валові витрати” і кредитом 31 “Рахунки в банках”. Одночасно цю

ж суму слід записати за дебетом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” та кредитом 841 “Валові витрати”, відобразити податковий кредит за податком на додану вартість – дебет 6411, кредит 644 і віднести його суму на постачальника – дебет 63, кредит 31 – 1900 грн.

Коли ж спочатку, наприклад, від постачальника отримано сировину на суму 6500 грн., гроші за котру поки-що не оплачено, записи будуть такими: дебет 841, кредит 63 – 6500 грн.; дебет 6411, кредит 63 – 1300 грн.

Оплачену за цю сировину суму коштів потрібно записати таким чином дебет 63, кредит 31 – 7800 грн.

Однак на практиці часто не збігаються вартість отриманих товарів (робіт, послуг) і сума оплати за них. У цих випадках необхідно визначати різницю і відповідно до того, що переважає за цією операцією, відносити на валові витрати цю різницю на підставі товарно-транспортних накладних чи платіжних доручень за відповідною кореспонденцією рахунків.

Так, якщо згідно з товарно-транспортною накладною попередньо отримано сировини на 6500 грн., а постачальнику перераховано за платіжним дорученням 8600 грн., на підставі платіжного доручення можна додатково віднести на валові витрати (8600 – 6500) 2100 грн. проводкою дебет 841, кредит 31 і одночасно дебет 63, кредит 841 – 2100 грн. Якщо ж попередня оплата постачальникам була проведена на суму, наприклад, 5000 грн., а наступне отримання сировини відбулось на 5800 грн., у цьому випадку на валові витрати можна віднести (5800 – 5000) 800 грн. проводкою дебет 841, кредит 63 одночасно дебет 20, кредит 63 – 800 грн. До податкового кредиту також додатково відносять відповідну суму податку на додану вартість.

Кореспонденція рахунків з обліку валових витрат, що відображають як інші витрати, визначається в кожному конкретному випадку, відповідно до їхнього економічного змісту. При цьому слід пам'ятати, що окремі валові витрати є комплексними, а тому відображаються за різною кореспонденцією рахунків.

Кореспонденція рахунків обліку інших валових витрат

Зміст запису	Дебет	Кредит
Електроенергія, витрачена на дослідно-експериментальні та інші роботи залежно від події, котра є першою	841	63, 31
Одночасно	23, 91, 92, 93 або 63 23, 91, 92, 93	841 841 63
Виплата роялті	841	685
Одночасно	127 685	841 30, 31, 60
Підписка на спеціалізовані періодичні видання	841	63, 31, 60
Одночасно	23, 91, 92, 93 або 63 23, 91, 92, 93	841 841 63
Проведення аудиту, включаючи добровільний аудит за рішенням платника податку, оплата послуг з підготовки кадрів (крім виплати стипендій)	841	685
Одночасно	92, 93	841
Нарахування стипендій при професійній підготовці та перепідготовці кадрів	841	661
Одночасно	92, 93	841
Витрати на гарантійний ремонт, перепродажні рекламні та представницькі заходи, за реєстрацією підприємства в органах державної реєстрації	841	685
Одночасно	23, 92, 93	841
Страховання ризиків загибелі урожаю, майна і т. д.	841	65
Одночасно	23	841
Придбання ліцензій, дозволів на проведення господарської діяльності	841	31, 60
Одночасно	12	841
Витрати на відрядження у межах норм	841	37
Одночасно	23, 91, 92, 93	841
Відрахування до державних цільових і позабюджетних фондів	841	64
Одночасно	23, 91, 92, 93	841

Відображаючи валові витрати, слід пам'ятати, що до них відносять не всі без винятку операції з придбання товарів (робіт, послуг) та інші витрати, а лише передбачені статтею 5 “Валові витрати” Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Валові витрати, як правило, відображають без податку на додану вартість. Особливістю обліку валових витрат є те, що субрахунок з їхнього обліку закривається після відображення кожної операції, оскільки записи на ньому здійснюються одночасно за дебетом і кредитом. Тому сальдо цей субрахунок не має і в балансі підприємства не наводиться. Разом з цим, таке одночасне відображення операцій за дебетом і кредитом рахунка 841 “Валові витрати” поряд з тим, що воно є транзитним записом, дає змогу зібрати валові витрати підприємства за кожний місяць та квартал і рік.

На рахунку 841 “Валові витрати” не відображається списання товарно-матеріальних цінностей на виробництво чи витрати збуту і такі господарські операції записують проводками дебет 80 (23, 91, 92, 93), кредит 20. У результаті витрати виробництва збільшуються, а виробничі запаси – зменшуються. Тому статтею 5.9 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” передбачено коригування оподатковуваного прибутку на зміну цих залишків.

Валовими витратами підприємства при визначенні оподатковуваного прибутку вважають ряд інших витрат і надходжень, перелік котрих наведений у згаданому законі. Відповідно до змісту цих витрат необхідно відображати їх у відповідній кореспонденції, пам’ятаючи, що кожна операція обов’язково одночасно відображається за дебетом і кредитом цього субрахунка.

Отже, субрахунок 841 “Валові витрати” є лише синтетичним і транзитним, а тому його можна відкрити тільки в Головній книзі, а всі операції згрупувати і відображати загальними обігами за кореспондуючими рахунками. Однак на практиці доводиться пристосовувати для записів реєстри аналітичного обліку, зокрема виробничі звіти, книги чи відомості обліку витрат на виробництво. Це зумовлено потребою як перевірки достовірності записів податковою інспекцією (у зв’язку з цим необхідністю деталізації записів), так і систематизації даних про валові витрати відповідно до змісту декларації про оподаткування прибутку підприємства.

Облік валових витрат здійснюється з використанням наявної системи облікових реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку, де необхідно передбачити окреме групування валових витрат у хронологічному порядку за цими групами відповідно до змісту декларації про прибуток підприємства.

З цією метою традиційні реєстри бухгалтерського обліку, призначені для обліку витрат виробництва, потрібно пристосувати до відображення валових витрат за такими їх видами, що наводяться у декларації про прибуток підприємства. При цьому слід звернути увагу на те, що валові витрати на підприємствах треба обліковувати зростаючими підсумками окремо за кожний

квартал і загалом за рік, оскільки декларації про прибуток підприємства подаються щоквартально. Тому традиційні реєстри з обліку витрат необхідно змінити таким чином, щоб можна було відображати, крім даних за місяць, підсумки за перший квартал, другий квартал, перше півріччя, третій квартал, три квартали, рік. З урахуванням того, що обліковувати валові витрати треба відповідно до показників, що наводяться у декларації про прибуток підприємства, в таких реєстрах необхідно відвести потрібну кількість рядків для їх відображення, що дасть змогу уникнути зайвих витрат часу на групування даних.

Розділ 8. Облік готової продукції й товарів та їх реалізації

8.1. Фінансовий облік готової продукції й товарів та їх реалізації

8.1.1. Облік готової продукції

Готова продукція – це така, що повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії та процеси, перевірена відповідно до технічних умов і стандартів і оприбуткована на склад або прийнята замовником. До готової продукції зараховують також виконані для замовників роботи і послуги автотранспорту, ремонтного виробництва, будівельно-монтажні роботи. Якщо на підприємстві поряд з виробництвом здійснюють капітальні вкладення, то виконані для них послуги також відображають в обліку як готову продукцію.

Готову продукцію оцінюють за плановою і фактичною собівартістю (виробничою чи повною) або за оптовими цінами, якщо на цей вид продукції їх регулює держава.

Оприбутковують готову продукцію з виробництва на склади за накладними (приймально-здавальними накладними) або відомостями здавання продукції.

Для обліку готової продукції призначений рахунок 26 “Готова продукція”

За дебетом рахунка 26 “Готова продукція” відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю.

В аналітичному обліку можна відображати готову продукцію за обліковими цінами. При списанні готової продукції з рахунка 26 “Готова продукція” суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами визначають як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Рівень (відсоток) відхилень визначають шляхом ділення суми відхилень на початок місяця та суми відхилень за продукцією, що надійшла на склад із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць із виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами. Суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, котру відносять до реалізованої продукції, відображають за кредитом рахунка 26 “Готова продукція” і дебетом відповідних рахунків, на котрих відображено вибуття готової продукції.

Аналітичний облік готової продукції здійснюють за її видами щодо матеріально відповідальних осіб за масою, кількістю та собівартістю або оптовими цінами – в окремих підприємствах промисловості. В цьому випадку потрібно забезпечити облік відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від затверджених оптових цін.

Типові операції за рахунком 26 “Готова продукція”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Передана на склад готова продукція від виробництва	26	23
Передача на склад готової продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації	26	25
Придбано готову продукцію підзвітними особами	26	37
Дооцінка готової продукції	26	42
Одержані гранти та субсидії готовою продукцією	26	71
Оприбутковано насіння і корми після визначення цільового призначення готової продукції	20	26
Передача продукції для використання як МШП	22	26
Списано у виробництво готову продукцію на підприємствах, що застосовують рахунки 8 класу	23	26

Видані дивіденди готовою продукцією	37	26
Пред'явлено постачальнику претензію за нестачу готової продукції	37	26
Списано нестачу готової продукції на фінансові результати	79	26
Витрата готової продукції на виробництво на підприємствах, що застосовують рахунки 8 класу	80	26
Втрати від псування готової продукції на малих підприємствах	84	26
Реалізація готової продукції на підприємствах, що застосовують рахунки 9 класу	85	26
Списана собівартість реалізованої готової продукції на підприємствах, що застосовують рахунки 9 класу	90	26
Витрачено готову продукцію для загальногосподарських потреб	92	26
Списано готову продукцію на витрати зі збуту	93	26
Спожита готова продукція для власних потреб (ЖКГ, дитячі дошкільні заклади та ін.) або списано недостачу	94	26
Втрати готової продукції від стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій	99	26

Для обліку зерна, картоплі, цукрових буряків, овочів, грубих, соковитих, концентрованих та інших кормів і посадкового матеріалу як власного виробництва, так і придбаних використовують рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. Облік здійснюють окремо за видами, сортами і репродукціями за масою і вартістю.

Продукцію сільськогосподарського виробництва поточного року обліковують за плановою собівартістю, котру в кінці звітного періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, що не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різницю між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, що виявляють у кінці року, відносять пропорційно на рахунок продукції та на інші рахунки, на котрі вона була списана протягом року.

За дебетом рахунка 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” відображають надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, отриману від власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства, призначену для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, у

дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, призначену для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, вирощену для годівлі худоби, наприклад, зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва здійснюють за видами продукції.

Типові операції за рахунком 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Оприбуткована сільськогосподарська продукція від виробництва	27	23
Зарахування до продукції сільськогосподарського виробництва напівфабрикатів	27	25
Придбано сільськогосподарську продукцію підзвітними особами	27	37
Дооцінка сільськогосподарської продукції	27	42
Оприбутковано лишки сільськогосподарської продукції	27	71
Оприбутковано насіння і корми після визначення цільового призначення сільськогосподарської продукції	20	27
Передано у виробництво сільськогосподарську продукцію	23	27
Передано сільськогосподарську продукцію на торговий склад (в їдальню)	28	27
Пред’явлено претензію винній особі за нестачу сільськогосподарської продукції	37	27
Списано нестачу сільськогосподарської продукції на фінансові результати	79	27
Здійснено витрати сільськогосподарської продукції на виробництво на підприємствах, що використовують рахунки 8 класу	80	27
Втрати від псування сільськогосподарської продукції	84	27
Реалізація сільськогосподарської продукції на підприємствах, що не використовують рахунки 9 класу	85	27
Списана собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції на підприємствах, що використовують рахунки 9 класу	90	27
Витрачено сільськогосподарську продукцію на загальногосподарські потреби	92	27
Витрачено сільськогосподарську продукцію на витрати зі збуту	93	27
Спожита сільськогосподарська продукція для власних потреб (ЖКГ, дитячі дошкільні заклади та ін.) або списано недостачу	94	27
Втрати сільськогосподарської продукції від стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій	99	27

Надходження товарів відображають на основі товарно-транспортних накладних типової форми, до яких можуть додавати інші документи: пакувальні ярлики, акти зважувань тощо. Якщо товари надходять від постачальників з інших міст залізницею чи водним шляхом, транспортні органи виписують залізничну (водну) накладну, котру видають при доставці товарів отримувачу, а

він, у свою чергу, видає постачальнику вантажну квитанцію, що засвідчує приймання товарів.

Супровідні документи, що надійшли з отриманими від постачальників товарами після перевірки дотримання умов поставки за найменуваннями товарів, їх масою чи кількістю, асортиментом, ціною, якістю, знижками, транспортними витратами тощо, записують у книгу реєстрації рахунків постачальників, за котрою контролюють терміни поставок.

Якщо трапилося т. зв. “роз’єднання” супровідних документів і товарів, товари, що надійшли на підприємство, оприбутковують за актом приймання товарів без рахунка постачальника. Цей акт складає комісія, в котру входять завідувач складу, товарознавці, представник адміністрації та громадськості. В акті вказують фактичну кількість (масу) прийнятих товарів, їх якість, ціну за преїскурантами. Один примірник акта висилають постачальнику, котрий мусить негайно надіслати товарно-транспортну накладну та податкову накладну.

Коли надійшли товари, котрих не замовляли або недоброякісні, що підтверджує акт санепідемстанції чи інших органів, і їх не можна реалізувати, ці товари беруть на відповідальне зберігання, про що повідомляють постачальника.

Обліковують товари на однойменному рахунку 28 “Товари” за видами, найменуваннями, сортами, сортаментом за купівельною вартістю, що включає торгіву націнку. Тому при оприбуткуванні товарів складають розрахунок націнки на них і під звіт матеріально-відповідальним особам відносять їх повну вартість. Реалізують товари на основі накладних, де зазначено назву, кількість (масу) товарів, ціну, ПДВ, загальну вартість. Якщо торгівлю здійснюють стаціонарно, застосовують електронні касові апарати. При реалізації товарів із лотків чи автомашин використовують товарно-касові книги.

За документами на отримання та реалізацію товарів матеріально відповідальні особи (продавці, завідувач їдальні) складають звіт про рух

матеріалів, на основі якого здійснюють записи в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку. При цьому складають розрахунок розподілу торгової націнки між реалізованими товарами та їх залишком.

Крім оплати вартості, при придбанні товарів торгово-посередницькі, оптово-збутові та торгово-роздрібні й інші підприємства, що здійснюють цю діяльність, мають також інші витрати, пов'язані з доставкою товарів. Зокрема, це витрати на перевезення, охорону, розвантаження, зберігання товарів тощо. Такі витрати відносять на витрати збуту. При виявленні природних втрат товарів у дорозі їх вартість також включають у ці витрати. Якщо ж при прийманні товарів виявиться, що фактично відвантажена постачальником їх кількість, якість або сума не відповідає даним товарно-транспортної та податкової накладної, тоді на суму розходження при визнанні її постачальником чи наявності рішення суду пред'являють претензію, а після вирішення претензії в установленому порядку повернуті кошти зараховують на рахунок у банку.

Якщо при цьому попередньо оплатили за товари і цю суму включили у валові витрати, необхідно отримати додаток № 2 (Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної), а також провести скоригувати податок на додану вартість у книзі обліку придбання товарів, відобразивши результати цих коригувань у деклараціях про прибуток підприємства та про податок на додану вартість.

Коли ж при інвентаризації виявиться брак або відходи товарів, непридатних для реалізації, а винних у цьому не встановлено, їх списують лише за кількістю без вартісної оцінки. Виявлені на складах або при прийманні надлишки товарів оприбутковують.

Бухгалтерський облік товарів здійснюють за найменуваннями, якістю, кількістю, вартістю відповідно до матеріально відповідальних осіб.

Типові операції за рахунком 28 “Товари”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Збудовані основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи для продажу	28	15
Передано виробничі запаси на торговий склад для реалізації або забезпечення процесу реалізації	28	20
Передано сільськогосподарську продукцію на торговий склад (у їдальню)	28	27
Внутрішнє переміщення товарів	28	28
Нарахована торгова націнка	282	285
Закуплені товари підзвітними особами за готівку	28	37
Одержано пайові внески від членів споживчого товариства товарами	28	41
Дооцінка товарів	28	42
Одержано від учасників товари в рахунок погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу	28	46
Одержано товари від постачальників	28	63
Нарахування зборів і платежів, що відносяться на вартість товарів	28	64
Одержано від дочірніх підприємств товари	28	68
Оприбутковано списані раніше товари	28	71
Одержані товари в рахунок дивідендів	28	73
Безплатне надходження товарів	28	74
Витрачені товари на капітальні вкладення	15	28
Передано товари у виробничі запаси	20	28
Списано товари на виробництво	23	28
Видано позику членам підприємства товарами	37	28
Уцінка товарів	42	28
Здійснено матеріальні витрати товарами	80	28
Втрати від знецінення, псування товарів	84	28
Втрати товарів від стихійного лиха, аварій на підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9	85	28
Списана вартість реалізованих товарів	90	28
Списано товари на загальногосподарські витрати	92	28
Списано товари на витрати зі збуту	93	28
Списані товари для власних потреб (ЖКГ та ін.) або списано нестачу	94	28
Втрати товарів від стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій	99	28

8.1.2. Облік доходів від реалізації готової продукції і товарів

Реалізацію готової продукції підприємства промисловості здійснюють на основі договорів та доручень покупців. Їм виписують накази – накладні на відпуск чи відвантаження продукції покупцям, податкові накладні. Після відвантаження продукції ці документи передають зі складу в бухгалтерію для виписування розрахункових документів – товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, платіжних вимог-доручень.

Сільськогосподарські підприємства відпускають готову продукцію покупцям за товарно-транспортними накладними спеціалізованих форм або накладними.

Передачу замовникам виконаних будівельно-монтажних робіт, котрі вважають готовою продукцією на підприємствах будівництва, здійснюють на основі актів на виконані роботи.

Облік реалізації товарів на підприємствах торговельної галузі здійснюють з урахуванням специфічних особливостей. Зокрема, визначають націнку на товари – різницю між продажною і купівельною вартістю товарів, що відображають за кредитом субрахунка 285 “Торгова націнка” в кореспонденції з дебетом субрахунка 281 “Товари на складі”. При цьому вказана різниця складається з власне торгової націнки та податку на додану вартість, сплаченого постачальникам при купівлі товарів. Хоч суму цього податку відображають як податковий кредит, однак її включають одночасно до продажної ціни товарів, оскільки останню визначають з урахуванням податку на додану вартість, тобто як податкових зобов’язань. У системі кореспонденції рахунків це виглядає таким чином.

Типові операції з придбання товарів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Придбано товари від постачальників	282	631	10,0
Відображено податковий кредит	641	631	2,0
Оплачено вартість придбаних товарів	631	311	12,0
Зараховано суму сплаченого ПДВ до торгової націнки	282	285	2,0
Нараховано торгову націнку (25% від купівельної вартості товарів)	282	285	2,5

Отже, вартість товарів за цінами продажу становить $10,0+2,0+2,5=14,5$ тис. грн.

При реалізації товарів необхідно списати не тільки їхню вартість, а й торгову націнку. Для цього визначають суму торгової націнки, що припадає на реалізовані товари, котру потрібно списати за дебетом субрахунка 285 “Торгова націнка”.

При визначенні суми торгової націнки вираховують її середній відсоток, що припадає на реалізовані товари та їх залишок на складах підприємства торгівлі, постачання і збуту, якщо в них значна і змінна номенклатура товарів, а відхилення торгової націнки за окремими її видами незначне. Якщо ж такі

підприємства застосовують різний рівень націнок на товари, то суми торгової націнки за цим методом (як середнього відсотка) не визначають, і тоді використовують інші методи (FIFO, LIFO) або ідентифікованої собівартості, передбачені Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

Найпоширеніший метод – визначення середнього відсотка. Згаданий стандарт встановлює, що суму торговельної націнки на реалізовані товари в цьому випадку визначають як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки можна визначити за формулою:

$$Bc = \frac{C_{нп} + O_{нк}}{C_{тп} + O_{тд}} \times 100,$$

де **Bc** – середній відсоток торговельної націнки за звітний місяць; **C_{нп}** – сальдо за субрахунком 285 “Торгова націнка” на початок місяця; **O_{нк}** – кредитовий обіг за субрахунком 285 “Торгова націнка” за місяць; **C_{тп}** – сальдо за субрахунком 282 “Товари в торгівлі” на початок місяця; **O_{тд}** – дебетовий обіг за субрахунком 282 “Товари в торгівлі” за місяць.

Собівартість реалізованих товарів можна визначити за такою формулою:

$$C_{тп} = O_{тк} - \left(\frac{O_{тк} \times Bc}{100} \right),$$

де **C_{тп}** – собівартість реалізованих товарів; **O_{тк}** – кредитовий обіг за субрахунком 282 “Товари в торгівлі” за місяць; **Bc** – середній відсоток торговельної націнки.

На підставі визначення середнього відсотка торгової націнки є змога відобразити собівартість реалізованих товарів і визначити фінансовий результат у системі кореспонденції рахунків.

Типові операції з реалізації товарів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Реалізовано товари за готівку на суму за продажною вартістю	301	702	6,0
Нараховано податок на додану вартість (6,0×20:120)	702	641	1,0
Відображено собівартість реалізованих товарів (6,0-(6,0×15%:100))	902	282	5,1

Методом “червоне сторно” списана торгова націнка в сумі, що припадає на вартість реалізованих товарів ($6,0 \times 15\% : 100$)	282	285	0,9
Списано виручку і собівартість товарів для визначення фінансових результатів від реалізації товарів (закриття рахунків)	702	791	6,0
	791	902	5,1

Певні відмінності є щодо реалізації товарів через власну роздрібну мережу та при оптовому відпуску їх покупцям. В останньому випадку відпуск товарів здійснюють аналогічно, як і готової продукції – на основі доручень покупців виписують товарно-транспортні накладні.

Для обліку реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг на підприємствах використовують рахунок 70 “Доходи від реалізації”.

На цьому рахунку обліковують реалізацію продукції власного виробництва, куплених товарно-матеріальних цінностей, включаючи товари.

Аналітичний облік операцій за вказаним рахунком організують так, щоб можна було контролювати дотримання термінів оплати. Тим більше, що 10. 08. 1997 р. скасовано касовий метод визначення виручки від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, і вона відображається нині за методом нарахування, у зв’язку з чим аналога колишньому рахунку 45 “Товари відвантажені, виконані роботи та послуги” в новому Плані рахунків не передбачено.

За кредитом субрахунків 701–703 відображають збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належну суму непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, що отримує підприємство на користь комітента, принципала; списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Аналітичний облік доходів від реалізації здійснюють за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 “Вирахування з доходу” за дебетом відображають суми наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції (товарів) та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За

кредитом субрахунка 704 відображають списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 70 “Доходи від реалізації”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Надано покупцям чи замовникам знижки на реалізовану продукцію	70	36
Повернення перестраховиками частки страхових резервів	70	49
Нараховано ПДВ (акцизний збір) з реалізованої продукції (товарів)	70	64
Проведення вирахування з доходу	70	68
Вирахування з доходу в страховій організації	70	76
Закриття рахунка (прибуток)	70	79
Вирахування з доходу втрат від курсових різниць валюти	70	97
Проведено розрахунок за реалізовану продукцію цінними паперами	14	70
Відтермінування дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію	16	70
Отримано гроші в касу від реалізації товарів	30	70
Отримано на поточний рахунок кошти від реалізації товарів	31	70
Отримано короткотерміновий вексель за реалізовану продукцію	34	70
Вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) віднесено на покупців (замовників)	36	70
Відображено вартість послуг, наданих працівником підприємства	37	70
Закриття рахунка 49 “Страхові резерви” у страховій організації	49	70
Погашення заборгованості перед постачальниками за рахунок реалізованої їм продукції	63	70
Відображення вартості продукції, товарів, робіт, послуг, реалізованих у рахунок оплати праці	66	70
Відображено реалізацію за внутрішніми розрахунками	68	70
Зараховано доходи майбутніх періодів у доходи звітного періоду	69	70
Закриття рахунка 76 “Страхові платежі” у страховій організації	76	70
Закриття рахунка (збитки)	79	70
Погашення витрат страхових платежів за рахунок доходів від реалізації у страховій організації	97	70

8.2. Управлінський облік реалізації продукції (робіт, послуг) і формування фінансових результатів

8.2.1. Характеристика управлінського обліку реалізації продукції (робіт, послуг) і формування фінансових результатів

Діяльність будь-якого підприємства виробничої сфери спрямована в підсумку на забезпечення максимально можливого для цих умов обсягу прибутку. Це можливо за умови якнайбільших обсягів реалізації продукції поряд з її низькою собівартістю, за високими цінами. Тому управлінський облік на підприємстві буде ефективним за умови безперервного контролю

триєдиних складових фінансових результатів: обсягу реалізації, собівартості продукції (робіт, послуг), ціни продажу.

При цьому слід пам'ятати, що активний вплив менеджерів підприємства на формування фінансових результатів за цими складовими неоднаковий. Якщо обсяг виробництва повністю залежить від рішень менеджерів, а на витрати виробництва вони впливають частково, то їхній вплив на формування цін доволі обмежений. Причому він активніший у випадках цінової політики, головна мета якої на певному етапі – розширення ринку збуту, коли ціни продажу свідомо знижують навіть до рівня критичної точки і виручка від реалізації дорівнює собівартості реалізованої продукції, отже, немає ні прибутку, ні збитку.

Досягнення ж вищих реалізаційних цін на продукцію підприємства не завжди залежить від ефективності управлінської діяльності менеджерів. Як відомо, ціни формуються під впливом попиту й пропозиції, і на них впливають насамперед такі макроекономічні показники, що не залежать від діяльності окремих підприємств. Зокрема, це грошові доходи населення, індекс інфляції, емісія грошей, облікова ставка Національного банку України тощо.

Однак це не означає, що формування цін на продукцію (роботи, послуги) перебуває поза увагою менеджерів підприємств. В умовах ринку саме продумана цінова політика є гарантом успішного функціонування підприємства, оскільки відбувається жорстке економічне регулювання і нехтування його законами призводить до банкрутства підприємств. Як це не парадоксально, але часто це трапляється не тільки при низьких реалізаційних цінах, коли вони не покривають витрат виробництва, а й при максимально високих. В останньому випадку це зумовлює зниження попиту на продукцію (роботи, послуги), котрі продають за завищеними цінами, що й призводить до затоварення підприємства, поступового згорання виробництва та його банкрутства.

Тому управлінський облік реалізації продукції має насамперед забезпечувати менеджерів достовірною і повною інформацією, що дає змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо поведінки підприємства на ринку. До того ж такі рішення мають бути оперативними (терміновими), вони не можуть бути довготривалими, оскільки ситуація на ринку щоразу динамічно змінюється. Тому необхідно адекватно реагувати на такі зміни і приймати виважені рішення щодо збільшення чи зменшення обсягу продажів, зниження чи підвищення цін реалізації, заміни одних видів продукції у зв'язку з насиченням ринку певними товарами та дефіцитом інших.

Така постановка управлінського обліку передбачає ув'язку всіх його сегментів у єдину систему, бо, наприклад, обґрунтована цінова політика підприємства на ринку можлива за умови вичерпної інформації про витрати виробництва, оскільки маневрування цінами на тривалу перспективу обмежується зоною маржинального доходу.

Таким чином, управлінський облік реалізації продукції (робіт, послуг) та формування фінансових результатів ґрунтується на вивченні й оцінці взаємозв'язку показників обсягу реалізації, виручки і собівартості. В процесі обліку виявляється роль і вплив цих факторів на формування фінансових результатів; такою інформацією оперативно забезпечуються менеджери підприємства, що дає змогу ефективно управляти діяльністю підприємства в напрямку його високорентабельної роботи не тільки в поточному періоді, а й на тривалу перспективу.

Зокрема, в першу чергу визначається обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), що забезпечує беззбитковість виробництва, так званий “порог рентабельності”. Як правило, його відображають графічним способом на основі розрахунків маржинального доходу, маючи на увазі, що такі розрахунки є лише орієнтовними, оскільки ґрунтуються на умовних допущеннях, що в аналізованому періоді не змінюються ціни на продукцію, змінні та постійні витрати. Однак насправді ці фактори динамічні, тому

будь-які найточніші попередні розрахунки доводиться щоразу коригувати, бо застарілі дані в управлінському обліку не тільки не корисні, а й шкідливі.

Відповідно до таких розрахунків менеджери підприємства мусять контролювати не тільки виробничий процес, його технологію, а й відвантаження продукції споживачам. Враховуючи, що можливість впливу на формування фінансових результатів розосереджена на підприємстві за різними центрами відповідальності: витрати формуються у виробничих підрозділах, а вплив на виручку здійснює відділ збуту, стає зрозумілою необхідність оперативного обміну інформацією між менеджерами цих центрів відповідальності. До того ж виконаний розрахунок не може бути постійним орієнтиром для менеджерів, адже умови діяльності підприємства не є статичними навіть протягом короткотривалого періоду.

Високий динамізм виробничих ситуацій, кон'юнктури на ринку зумовлює те, що насамперед змінні витрати, а часто й ціни на продукцію відчутно змінюються майже щодня. До того ж відбуваються структурні зрушення в асортименті продукції. Тому ці розрахунки доводиться постійно коригувати. Враховуючи те, що на більшості підприємств асортимент продукції, котру виробляють і реалізують на ринку, доволі значний, обсяг розрахунків зростає в геометричній прогресії, що призводить до відмови від їхнього оперативного коригування, а на багатьох підприємствах взагалі не виконують жодного аналізу умов беззбитковості, тобто у них відсутній управлінський облік процесу реалізації та формування фінансових результатів. Практично управління виробництвом здійснюється лише за технологією, а реалізація продукції має підпорядкований характер його обсягу. У той же час у ринкових умовах залежність має бути зворотною, тобто обсяги виробництва того чи іншого виду продукції потрібно визначати на основі обґрунтованих розрахунків їх можливої реалізації. Причому не завжди йдеться лише про нарощування обсягів виробництва кожного виду продукції навіть за умови, що вона має попит. З позиції формування

фінансових результатів підприємства часто доцільним є згортання виробництва одного, менш рентабельного виду продукції, і нарощування обсягів більш рентабельної.

У той же час при насиченні ринку певними видами продукції підприємство змушене знижувати ціни на неї, щоб стимулювати збільшення обсягу продажів. Це зумовлює зменшення прибутку від реалізації і дає поштовх до зниження обсягів виробництва. Однак прямолінійний підхід може бути й помилковим, оскільки попит часто знижується не через абсолютну насиченість ринку відповідною продукцією, а через низьку купівельну спроможність покупців. Тому подібні розрахунки можуть бути орієнтиром лише для короткотривалого періоду. На триваліший період необхідно враховувати, крім даних суто управлінського обліку на підприємстві, маркетингові дослідження, прогнози розрахунки зростання доходів населення тощо.

Таким чином, управлінський облік реалізації продукції та формування фінансових результатів потребує складних, до того ж оперативних, практично щоденних розрахунків взаємозалежності витрат, обсягу реалізації та виручки у взаємозв'язку з іншими показниками, що можливо лише за умови комп'ютеризації. Однією з головних причин відсутності управлінського обліку на більшості вітчизняних підприємств є відсутність належної оргтехніки для його ведення. Саме це, на наш погляд, є причиною неуспіху спроб упровадження нормативного обліку витрат виробництва в недалекому минулому. Хоч його можна розглядати лише як складову управлінського обліку, а не альтернативу, в чому безуспішно переконували деякі вчені, однак навіть цей метод обліку неідеальний в умовах ручного опрацювання інформації з допомогою калькуляторів. В таких умовах не могло й бути мови про вибір оптимального варіанта обсягу продаж, бо навіть одноваріантний потребував довготривалих розрахунків, а багатоваріантний був просто нездійснимим.

8.2.2. Документальне оформлення операцій із реалізації продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку

Важливим аспектом управлінського обліку є документальне оформлення операцій з реалізації продукції (робіт, послуг). При належній організації управлінського обліку до того, як скласти необхідні документи на відвантаження продукції (виконання робіт чи послуг), потрібно здійснити ґрунтовну аналітичну роботу щодо доцільності такої операції, її значення для формування фінансових результатів підприємства з урахуванням усіх позитивних і негативних факторів. На практиці ж, як правило, основну увагу при реалізації продукції (робіт, послуг) звертають на ціну продажу, незважаючи на інші аспекти. Часто це призводить до того, що замість прибутку від реалізації отримують збитки. Наприклад, підприємство реалізовує продукцію за ціною 120 грн. за один центнери при її собівартості 110 грн. Однак, якщо не врахувати витрат на збут, то при початковій рентабельності 9,1 % $((120 - 110):110)$ можна зазнати збитків, коли витрати на доставку, комісійний збір, оплату за паркування тощо будуть більшими, ніж різниця між ціною та собівартістю реалізованої продукції.

До того ж треба врахувати, що за діючими стандартами бухгалтерського обліку в собівартість виробленої продукції не включаються адміністративні витрати, а в собівартість реалізації – витрати на збут, і обидва види затрат списуються за рахунок фінансових результатів. Аналіз даних обліку підприємств різних галузей свідчить, що такі витрати досягають 20 – 30 загальних витрат виробництва¹.

Тому, приймаючи рішення про доцільність реалізації продукції, менеджер мусить мати інформацію не тільки про її виробничу собівартість, а й урахувати певну частку адміністративних витрат та особливості системи

¹ Необхідно також урахувати, що продаж продукції, робіт і послуг оподатковується податком на додану вартість. Тому прибуток від реалізації зменшується на суму ПДВ. Наприклад, підприємство реалізувало продукції на 120 тис. грн., а її собівартість становить 105 тис. грн. Хоч, на перший погляд, прибуток у цьому випадку мав би становити $120 - 105 = 15$ тис. грн., насправді це буде мінімум 5 тис. грн.. збитку, оскільки від виручки треба відняти ще 20 тис. грн. податку на додану вартість $(120 - 20 - 105 = -5)$ тис. грн.). З урахуванням суми податку на прибуток збиток буде ще більшим.

оподаткування. Одночасно необхідно зважати на те, що витрати на збут, як правило, обернено пропорційні до розміру партії продукції, котру реалізують, хоч загальна величина цих витрат зі збільшенням обсягу реалізації продукції зростає. У розрахунку на одиницю продукції питомі витрати на збут збільшуються майже адекватно зменшенню партій продукції, що реалізують. У зв'язку з цим у кожному випадку необхідно до оформлення документів на реалізацію продукції всебічно оцінити доцільність відвантаження її саме за цими умовами, визначальними з яких є ціна реалізації та повна собівартість партії.

Це доволі узагальнений підхід, оскільки в кожному конкретному випадку треба враховувати ряд інших факторів. Поведінка підприємства на ринку мусить бути гнучкою, воно має блискавично реагувати на всі зміни кон'юнктури, допускаючи навіть відхід від прагматизму на певному тактичному відтинку з метою забезпечення стратегічного успіху.

Наприклад, за очевидної не вигідності поставки своїм транспортом невеликої партії товару віддаленому покупцеві це може бути виправданим міркуваннями щодо розширення ринку збуту продукції в інших регіонах. При пасивній політиці на ринку вони змушені були б обмежитись його внутрішніми можливостями, що не дало б змоги збільшувати обсяг виробництва.

Таким чином, у певній ситуації, особливо з рекламною метою, відступ від раціоналізму у формуванні прибутку можна обґрунтувати. Однак тривалість такого періоду має бути контрольованою і всебічно виваженою. За відсутності позитивних зрушень щодо замовлень на продукцію від такої політики слід відмовлятися.

Реалізацію продукції, виконання робіт і послуг підприємства здійснюють за договорами, укладеними з покупцями чи замовниками. Поряд з тим, що договори є переважно документами фінансового обліку, окремі умови, що містяться в них, мають важливе значення в

управлінському обліку. Це насамперед умови поставки продукції (виконання робіт, послуг), обсяги, вартість, а також терміни виконання.

Варто зазначити, що в управлінському обліку договори продажу (виконання) мають більше значення, ніж у фінансовому, оскільки в останньому відображаються вже наслідки, зумовлені дотриманням чи недотриманням договорів, як в управлінському потрібно контролювати їхнє виконання. Однак вітчизняна практика така, що договори, як правило, зберігаються (закономірно) у центральній бухгалтерії і їхні вимоги до безпосередніх виконавців – менеджерів центрів відповідальності – якщо й доводяться, то обмежено: за обсягом і термінами поставок. Тому жодних розрахунків щодо доцільності поставки продукції за цим договором, причому окремими партіями, не складається як у бухгалтерії – через нестачу часу для цього, так і в центрах відповідальності безпосередньо – внаслідок недостатньої поінформованості про умови конкретного договору. Це зайвий раз засвідчує недосконалість бухгалтерського обліку і необхідність його поділу на фінансовий та управлінський, причому останній не може обмежуватись лише контролем формування витрат виробництва.

Отже, вихідним моментом управлінського обліку документального оформлення реалізації продукції (виконання робіт, послуг) має бути розробка графіків відвантаження (завершення) замовлених обсягів. Саме такі графіки можуть бути основою забезпечення чіткого виконання договорів, що поряд із позитивним впливом на формування іміджу підприємства дає змогу чітко організувати виробничий процес, уникати провалів у роботі центрів відповідальності. Особливо важливим це є для підприємств із широким асортиментом продукції (робіт, послуг), значним обсягом виробництва та великою кількістю покупців (замовників). Тому практику, за якою контроль за виконанням договорів зосереджується лише у відділі збуту, на наш погляд, в управлінському обліку треба доповнити налагодженням чіткого контролю за цим безпосередньо в центрах відповідальності. При цьому слід підтримувати

взаємозв'язок між відділом збуту підприємства та його центрами відповідальності щодо контролю за виконанням договорів.

Документальне оформлення операцій з реалізації продукції здійснюється за товарно-транспортними накладними або накладними – залежно від того, яким покупцям вона реалізовується: підприємствам чи фізичним особам. Реалізація робіт (послуг) оформляється актами на виконанні роботи.

Якщо реалізують продукцію підприємствам, товарно-транспортні накладні виписують на основі їхніх доручень. Товарно-транспортні накладні виписують у трьох примірниках, якщо доставка продукції покупцеві здійснюється без залучення транспортних засобів інших підприємств, та в чотирьох – при перевезенні продукції залученим автотранспортом. Один примірник товарно-транспортної накладної з підписом водія про отриману для перевезення продукцію залишається в центрі відповідальності (складі) підприємства, а два (чи три – при залученому автотранспорті) видаються йому як супровідні документи на продукцію. Після доставки продукції покупцеві один примірник залишається в нього, а один чи два з позначками про прийняту покупцем продукцію повертають водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той центр відповідальності (склад), де він отримав продукцію. Якщо використовувався залучений автотранспорт, четвертий примірник товарно-транспортної накладної залишається у водія і додається до подорожнього листа вантажного автомобіля, а потім його здають у бухгалтерію автотранспортного підприємства, де пред'являють рахунки на транспортні послуги продавцеві чи покупцеві, залежно від того, хто з них замовляв такі послуги.

Товарно-транспортні накладні є уніфікованими та спеціалізованими залежно від того, який вид продукції реалізовується, оскільки кожний з них характеризується специфічними властивостями. Однак, незалежно від цього, в кожній товарно-транспортній накладній потрібні обов'язкові реквізити, які тією чи іншою мірою є найважливішими в управлінському обліку.

Насамперед це дата доставки продукції. Однак такий реквізит у товарно-транспортній накладній відсутній, що з позицій управлінського обліку не можна вважати нормальним явищем. Дата складання товарно-транспортної накладної, зазначена в ній, не завжди збігається з фактичною доставкою продукції, особливо тоді, коли перевезення здійснюється на значну відстань. Тому за даними товарно-транспортних накладних не завжди можна контролювати фактичне виконання графіків поставок продукції покупцям. Тим більше, що часто останні при систематичній реалізації (щоденній чи навіть кількаразовій протягом дня) виписують на прийняту продукцію власні приймальні квитанції, об'єднуючи в них дані кількох товарно-транспортних накладних. До того ж у зв'язку з цим можуть виникнути суперечки щодо термінів поставки, а при реалізації продукції, на котру встановлено сезонні ціни, навіть збитки, якщо частина продукції буде відправлена в одному періоді, а оплачена за цінами, що діяли в іншому. Тому, на наш погляд, у центрах відповідальності (складах) підприємства необхідно чітко контролювати дати фактичного відвантаження продукції. У випадках, коли вони не збігаються з вказаними при виписуванні товарно-транспортних накладних у бухгалтерії підприємства (відділі збуту), обов'язково зазначати це, наприклад, поряд із підписами особи, яка відпустила продукцію, та водія, який прийняв її для перевезення, і особи, якій здано продукцію (вантажоодержувача). Це дасть змогу уникнути непорозумінь щодо оплати за продукцію сезонного характеру та забезпечити дійовий контроль за дотриманням графіків її реалізації.

Так само важливим є контроль часу прибуття, вибуття та простою при виконанні вантажно-розвантажувальних операцій, оскільки перевищення нормативів спричинює псування продукції, а отже, збитки.

Важливими реквізитами товарно-транспортної накладної є кількісні та якісні показники продукції, що реалізує підприємство. Причому, якщо показники кількості (маси) в ній відображені доволі повно (кількість місць,

брутто, нетто), то якісні параметри не завжди можна навести в потрібному обсязі. В таких випадках до товарно-транспортної накладної додають специфікації, сертифікати якості, атестати, свідоцтва, аналізи, котрі вичерпно характеризують якість продукції, що реалізується.

Однак на практиці часто виникають розбіжності між даними продавця та покупця як за масою (кількістю) відправленої в реалізацію продукції, так і за її якістю. В цих випадках необхідно негайно скласти акт про розходження.

Слід пам'ятати, що зафіксувати розходження значно легше, ніж встановити причини їхнього виникнення. Щодо якісних параметрів реалізованої продукції, як правило, за даними продавця та покупця надто важко довести, внаслідок чого виникли розбіжності, особливо тоді, коли повторні аналізи не виконували незалежних лабораторіях. Тому управлінський облік – це не тільки точне фіксування даних у товарно-транспортних накладних, а й уважний контроль зважування (перерахунка) продукції при передачі її покупцеві, об'єктивності відбирання зразків для аналізів. Особи, які супроводжують продукцію – водії, експедитори, агенти зі збуту, мають відповідально ставитись до своїх обов'язків щодо реалізації продукції.

У товарно-транспортних накладних відсутній показник собівартості реалізованої продукції. З позицій фінансового обліку це обґрунтовано насамперед з точки зору комерційної таємниці, адже підприємству не вигідно розкривати перед покупцями інформацію про собівартість своєї продукції. Крім цього, метою фінансового обліку є забезпечення складання зовнішньої звітності за тривалі періоди: квартал, рік. Тому немає потреби деталізувати інформацію про фінансові результати за кожною операцією, оскільки вони узагальнюються загалом за звітний період.

З позицій управлінського обліку доцільність інформації про собівартість кожної партії реалізованої продукції є очевидною, оскільки лише за умови, що менеджери мають такі дані, вони можуть активно впливати на формування фінансових результатів за операціями з продажу продукції. Причому не

йдеться про виробничу собівартість продукції, що відображається у фінансовому обліку за дебетом субрахунка 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”, а про її повну величину, котра охоплює відповідну частину витрат на збут, що за методикою фінансового обліку списується без розподілу на дебет рахунка 79 “Фінансові результати”. Адже вигідність чи збитковість поставки окремих партій продукції залежить не тільки від ціни, виробничої собівартості, а й інших витрат, пов’язаних з реалізацією: витрат на пакування, транспортування, маркетинг, рекламу, відрядження працівників збуту, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для збуту, страхування продукції при доставці тощо. Часто може виникнути ситуація, коли ціна реалізації покриває з надлишком виробничу собівартість одиниці продукції, але загальна виручка є меншою, ніж сумарні повні затрати на партію реалізованої продукції.

Таким чином, очевидно, що за кожною партією реалізованої продукції в управлінському обліку треба контролювати не тільки виробничу, а й повну собівартість. Разом з цим, це не означає, що такі дані слід наводити в товарно–транспортних накладних. З міркувань конфіденційності інформації такий реквізит вводити в них не варто, але перед формуванням партій продукції до відправки доцільно спочатку підрахувати можливі фінансові результати від такої конкретної оборудки, а вже потім приймати рішення щодо способу виконання конкретного замовлення на реалізацію продукції.

Це ускладнює роботу менеджерів відділу збуту чи центрів відповідальності на підприємстві, оскільки потребує певних додаткових розрахунків, до того ж за кількома варіантами. Практично виконати такі розрахунки за допомогою калькулятора у виробничих умовах не реально. Якщо ж на підприємстві є комп’ютери, то доцільно розробити таке програмне забезпечення, що поєднувало б виписування товарно-транспортних накладних з одночасним аналітичним опрацюванням даних, у т. ч. і щодо визначення

ефективності збуту продукції за кожною окремою партією. Саме за такої поставки менеджери можуть активно впливати на формування фінансових результатів від реалізації, оскільки це дає їм змогу вибрати оптимальний варіант з усіх можливих, комбінувати поставки продукції окремими партіями різним покупцям.

Одночасно слід наголосити, що в управлінському обліку не можна догматично підходити до проблеми інформації. Часто формальні розрахунки можуть свідчити про не вигідність поставки певної партії продукції, однак з інших міркувань: відповідальності перед покупцем за договором, коли відтермінування поставки неможливе або зумовлює відчутні фінансові санкції; просування продукції на нові ринки збуту; підтримання іміджу підприємства тощо. Тому, приймаючи рішення про реалізацію продукції, менеджери мусять, використовуючи формальну інформацію управлінського обліку, одночасно здійснювати її всебічну експертну оцінку, враховуючи власний досвід та інтуїцію.

8.3. Податковий облік валових доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

Валові доходи за своїм змістом відрізняються від доходів за реалізовану продукцію чи власне валового доходу як економічної категорії. Якщо валовий дохід – це новостворена вартість (за сумарним обчисленням дорівнює фонду оплати праці та прибутку підприємства), а доходи від реалізації отримують лише за умови відвантаження продукції, робіт, послуг, то валові доходи – це інша економічна категорія, що застосовується тільки у податковому обліку. До складу валових доходів доходи від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг включають у випадках, коли відвантаження (виконання) було до надходження коштів від покупців. Якщо ж від покупців надійшла попередня оплата (аванс) за товари, продукцію, роботи, послуги, що мають бути відвантажені (виконані), то вона зараховується у валові доходи. Доходу ж від реалізації в цьому випадку

немає. Його взагалі може й не бути, якщо товари, продукція, роботи, послуги не будуть відвантажені. Сума попередньої оплати, таким чином, в цьому у фінансовому обліку відображається як кредиторська заборгованість перед покупцями, хоч у податковому обліку її зараховано до валових доходів. При наступному відвантаженні товарів, продукції, виконанні робіт, послуг відбудеться погашення кредиторської заборгованості, доходи від їх реалізації буде відображено записом цих операцій лише у фінансовому обліку, оскільки до валових доходів у податковому обліку вони в цьому випадку повторно не зараховуються.

Обліковують валові доходи в податковому обліку з метою визначення розрахунковим шляхом оподатковуваного прибутку в декларації про прибуток підприємства. Облік доходів від реалізації продукції, робіт, послуг у фінансовому обліку здійснюють для забезпечення взаєморозрахунків із покупцями і замовниками, визначення фінансових результатів від реалізації в системі кореспонденції рахунків, забезпечення фінансової, статистичної та внутрішньої звітності про результати діяльності підприємства.

Обліковують валові доходи на рахунку 747 “Валові доходи”. Облік доходів від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг здійснюють на рахунку 70 “Доходи від реалізації”.

Валові доходи відображають у кореспонденції рахунків, залежній від того, яка подія відбулась насамперед. Якщо спочатку надходять кошти в оплату за товари, продукцію, роботи і послуги, що будуть відвантажені (виконані), записи операцій здійснюють таким чином:

Кореспонденція рахунків з обліку валових доходів при продажі продукції робіт, послуг та наступній оплаті їхньої вартості покупцями

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Першою є така подія: відвантаження продукції, виконання робіт, послуг Відображення собівартості продукції, товарів, робіт, послуг	901, 902, 903	23, 26, 28, 91	8000

Нарахування податку на додану вартість	701, 702, 703	6411	1800
Зарахування виручки від продажу до валових доходів	36	747	10800
Одночасно	747	701, 702, 703	10800
Другою є така подія: оплата покупцями за продану продукцію, товари, роботи, послуги	31	36	10800

Інакше відображаються валові доходи при надходженні від покупців попередньої оплати.

**Кореспонденція рахунків з обліку валових доходів при попередній оплаті
покупцями вартості продукції, товарів, робіт, послуг і реалізації їх за
готівку**

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Першою є така подія – надходження коштів від покупців: – сума отримана від покупців – одночасно – нарахований податок на додану вартість	31, 30 747 701, 702, 703	747 681 6411	10800 10800 1800
Другою є така подія – відвантаження товарів, продукції, виконання робіт, послуг: – відображення собівартості продукції, товарів, робіт, послуг – відображення виручки від реалізації Зарахування авансу в оплату	901, 902, 903 36 681	23, 26, 28, 91 701, 702, 703 36	8000 10800 10800

Валові доходи обліковують у податковому обліку таким чином, щоб за його даними можна було скласти за кожний звітний квартал декларацію про прибуток підприємства. В той же час у ній передбачено відображення валових доходів зростаючим підсумком за рік. Тому поряд із відображенням валових доходів окремо за кожний квартал у реєстрах аналітичного обліку необхідно передбачити місце для запису зростаючих підсумків за перше півріччя, три квартали і загалом за рік. Оскільки реєстрів аналітичного обліку для відображення валових доходів не встановлено, для цього доводиться пристосовувати наявні. Зокрема, для податкового обліку валових доходів можна використати багатографну книгу, ф. № 33. При цьому для першого кварталу у

ній можна застосувати перших чотири графи (4 – 7), для другого наступних п'ять (8 – 12), оскільки одна з них має бути для зростаючого підсумку за перше півріччя, і т. д. Зміст запису в широкій графі 3 у цьому випадку треба використати для переліку валових доходів, встановленою в декларації про прибуток підприємства. Оскільки за місяць валові доходи слід у цьому реєстрі записувати навпроти відповідного рядка однією цифрою, то дані окремих первинних документів (товарно-транспортних і податкових накладних, розрахунків, актів тощо) необхідно попередньо згрупувати у листках-розшифровках, а вже підсумок відповідних однорідних операцій переносити в цей аналітичний реєстр.

Розділ 9. Облік коштів і розрахунків

9.1. Фінансовий облік коштів і розрахунків

Для зберігання готівки на підприємстві потрібно належним чином обладнати окреме приміщення каси, до якого не мають доступу сторонні особи. Готівку необхідно зберігати у вогнетривкій касі, що після закінчення роботи замикають і опечатують сургучною печаткою касира. Зберігати в касі гроші та цінності, які не належать підприємству, заборонено. В окремих випадках гроші можуть зберігати в комбінованих і звичайних металевих шафах, котрі після закінчення роботи каси замикають ключем і опечатують сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касирів, яким забороняється передавати їх стороннім особам або виготовляти невраховані дублікати.

Ураховані дублікати ключів в опечатаних касирами пакетах, скриньках тощо зберігаються у керівників підприємств. Не рідше одного разу на квартал комісія здійснює їх перевірку. В разі виявлення втрати ключа керівник підприємства повідомляє про цей інцидент в органи внутрішніх справ і вживає

заходів щодо негайної заміни замка. Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству, забороняється.

Перед відкриттям приміщення каси і металевих шаф касир зобов'язаний оглянути схоронність замків, дверей, віконних ґрат і печаток, переконатися у справності охоронної сигналізації.

У випадку пошкодження або зняття печатки, поломки замків, дверей або ґрат касир зобов'язаний негайно доповісти про це керівнику підприємства, який повідомляє про цю подію в органи внутрішніх справ і вживає заходів щодо охорони каси до прибуття працівників міліції.

Касир згідно з чинним законодавством несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей.

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з порядком ведення касових операцій, після чого з касиром укладають договір про його повну матеріальну відповідальність.

Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

Готівку в касі можна зберігати лише в межах встановленого банком (погодженого з ним) ліміту. Всю готівку понад установлені ліміти залишку готівки в касі підприємства зобов'язані здавати в порядку і терміни, встановлені установою банку для зарахування їх на рахунки.

Приймання готівки каси підприємств здійснюють за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, яку він уповноважень. Про приймання грошей видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи, яку він уповноважень, і касира, скріплена печаткою (штампом) касира або відбитком касового апарата.

Видають готівку з кас підприємств за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним

бухгалтером підприємства або особами, яких вони уповноважили. До видаткових ордерів можуть додавати заявки на видачу грошей, рахунки тощо.

Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявках, рахунках тощо є дозвільний надпис керівника підприємства, його підпис на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передачі в касу реєструють у бухгалтерії в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплату заробітної плати, реєструють після видачі.

Реєстрацію прибуткових і видаткових касових документів можна здійснювати, використовуючи технічні засоби. При цьому в машинограмі – вкладний аркуш журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, що складають за відповідний день, забезпечується формування даних для обліку руху коштів за цільовим призначенням.

Касові документи після складання звіту касира та його оброблення в бухгалтерії комплектують у хронологічному порядку, нумерують і переплітають в окремі папки та зберігають протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, що передається під охорону.

Підприємство, що не має окремо розташованих підрозділів, котрі здійснюють касові операції, заводить одну касову книгу, а якщо такі підрозділи наявні, в них також є касові книги.

Записи в касовій книзі здійснюють у двох примірниках через копіювальний папір кульковою ручкою або чорнилом темного кольору. Для цього кожний аркуш касової книги складають удвоє за лінією відрізу. Обидві половини аркуша нумерують однаковими номерами. Ліва частина – невідривна – залишається у касира, права – відривна – звітом касира, її відрізають і

передають під розписку головному бухгалтеру разом із записаними в касовій книзі прибутковими і видатковими ордерами та доданими до них документами.

Підчищення та невмотивовані виправлення у касовій книзі забороняються. Зроблені виправлення скріплюють підписами касира, а також головного бухгалтера підприємства або особи, яка його ступає.

Записи в касову книгу касир здійснює відразу після одержання або видачі грошей за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом.

Щодня в кінці робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок грошей у касі на наступне число і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) із прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розписку в касовій книзі.

На підприємствах за умови забезпечення повного зберігання касових документів касову книгу можна вести, використовуючи технічні засоби, за допомогою яких її аркуші формують у вигляді такої машинограми – вкладний аркуш касової книги. Одночасно з нею формують машинограму звіт касира.

Приймають та обліковують готівку на підприємствах сфери торгівлі, громадського харчування і послуг при здійсненні розрахунків із населенням, застосовуючи електронні контрольно-касові апарати або товарно-касові книги.

Для отримання готівки в касу підприємства банку подають грошовий чек. Бланки грошових чеків отримують у відділенні банку, що обслуговує підприємство, в зброшурованому вигляді як книжечку. Її видають після відкриття поточного рахунка на підставі спеціальної заяви. За необхідності отримання готівки з банку виписують чек чорнилом в одному примірнику. Треба пам'ятати, що виправлення і підчищення в ньому не допускаються. Не можна відступати вправо від місця, де починається написання суми грошей для отримання. Записується сума цифрами і прописом, копійки – тільки цифрами. Якщо необхідно одержати одну тисячу гривень, обов'язково пишуть словами

“одна тисяча...”, а не просто “тисяча...”. Записи в чеках роблять вручну, чітким почерком.

Грошові чеки – це документи суворої звітності. Якщо чек зіпсовано, його не викидають, а перекреслюють і залишають у чековій книжці (якщо він уже відірваний, акуратно вклеюють). На корінці, як і на самому чеку, обов’язково вказують прізвище, ім’я, по батькові особи, яка отримала чек, на звороті – цільове призначення готівки.

Крім надходження готівки з банку, на підприємствах часто нагромаджується значна її сума від реалізації продукції та надання послуг і оплати їх вартості безпосередньо в касу. Оскільки великі суми готівки в касі підприємства тримати не можна, її здають на рахунок у банк. При цьому виписують оголошення на внесення готівки. В ньому вказують суму готівки цифрами і прописом, за що отримані гроші, які вносять, дату внесення готівки.

Відразу ж після отримання чи здачі готівки треба зробити відповідні записи в касовій книзі підприємства.

Підприємства, що здійснюють розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг за готівку через належним чином зареєстровані електронні контрольно-касові апарати (ЕККА), мають обов’язково видавати споживачеві касовий чек, а під час виходу з ладу ЕККА або на період тимчасового відімкнення електроенергії – письмовий документ для підтвердження витрат.

Для обліку операцій з готівкою призначений рахунок 30 “Каса”. При цьому наявність і рух готівки в національній та іноземній валюті обліковують на окремих субрахунках: 301 “Каса в національній валюті”; 302 “Каса в іноземній валюті”.

Типові операції за рахунком 30 “Каса”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Повернення довготермінових фінансових інвестицій	30	14
Повернення капітальних інвестицій готівкою	30	15
Надходження коштів у рахунок погашення довготермінової дебіторської заборгованості готівкою	30	16
Відображення передачі коштів з операційних кас в основну	30	30

Отримано готівку з рахунка в банку	30	31
Отримано готівку в оплату одержаних векселів	30	34
Надходження готівки від покупців і замовників	30	36
Погашення дебіторської заборгованості готівкою	30	37
Оплачено пайовий внесок готівкою	30	41
Нараховано емісійний дохід за іноземною готівкою	30	42
Продано за готівку акції, викуплені підприємством	30	45
Отримано готівку в рахунок оплати акцій	30	46
Отримано готівкою кошти цільового фінансування	30	48
Отримано довготермінову позику готівкою	30	50
Надійшла готівка від продажу облігацій	30	52
Отримано фінансову допомогу готівкою (на зворотній основі)	30	55
Отримано короткотермінову позику готівкою	30	60
Повернуто постачальниками зайво отримані ними суми готівкою	30	63
Повернуто зайво отриману заробітну плату	30	66
Одержано готівкою аванс від покупців і замовників	30	68
Отримано аванс готівкою за здані в оренду основні засоби	30	69
Надійшла готівка від реалізації продукції	30	70
Курсова різниця за валютою, що знаходиться в касі	30	71
Отримано дивіденди готівкою	30	73
Отримано готівкою дохід від реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій	30	74
Отримано готівкою відшкодування збитків від надзвичайних подій	30	75
Повернення суми страхових платежів (дотермінове припинення договору)	30	76
Надійшло страхове відшкодування готівкою	30	97
Передача готівки як довготермінових фінансових інвестицій	14	30
Дрібні витрати готівки на потреби капітальних вкладень (без відображення як розрахунки з підзвітними особами)	15	30
Внесено готівку на поточний рахунок у банку	31	30
Здано готівку у вечірню касу банку	33	30
Придбано цінні папери за готівку	35	30
Повернуто готівкою зайво отримані суми від покупців чи замовників	36	30
Видано готівкою аванс підзвітним особам	37	30
Передплачено пресу, оплачено авансом орендну плату	39	30
Повернено вартість паю готівкою	41	30
Викуплено господарським товариством акції (паї) за готівку	45	30
Повернуто готівкою кошти учасників, які відмовилися бути засновниками товариства	46	30
Повернуто готівкою невикористані суми цільового фінансування	48	30
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками готівкою	50	30
Викуплено видані довготермінові векселі за готівку	51	30
Погашено заборгованість перед власниками облігацій готівкою	52	30
Погашено заборгованість перед орендодавцем готівкою	53	30
Оплачено відтерміновану заборгованість за податками чи зобов'язання з фінансової допомоги готівкою	55	30
Погашено короткотермінову позику готівкою	60	30
Погашення поточної заборгованості за довготерміновими зобов'язаннями готівкою	61	30
Викуплено короткотермінові видані векселі	62	30
Погашення готівкою заборгованості перед постачальниками	63	30
Оплачено страхові внески готівкою або видано допомогу	65	30
Виплачено заробітну плату	66	30
Видано дивіденди чи проведено інші виплати учасникам	67	30
Повернено готівкою одержаний аванс, сплачено нараховані відсотки	68	30
Повернено внесену як аванс орендну плату	69	30
Оплачено готівкою страхові платежі	76	30
Виплачено страхові суми та страхові відшкодування (у страховій організації)	84	30

Втрати готівки від надзвичайних подій на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	85	30
Оплачено готівкою витрати загальновиробничого характеру	91	30
Оплачено готівкою витрати загальногосподарського характеру	92	30
Оплачено готівкою витрати на збут продукції (транспортування, реклама)	93	30
Оплачено готівкою штраф, пеню, списання нестач	94	30
Оплачено готівкою витрати, пов'язані з випуском цінних паперів	95	30
Оплачено готівкою страхові премії (у страховій організації)	97	30
Втрата готівки від надзвичайних подій на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	99	30

Підприємства зберігають вільні кошти, призначені для потреб виробничо-фінансової діяльності, на рахунках, що відкривають у банку згідно з укладеним договором на обслуговування.

Право першого підпису на грошових документах, котрі передають для виконання в банк, має керівник підприємства або, за його згодою, заступник. Право другого підпису має головний бухгалтер і, за його дорученням, заступник головного бухгалтера.

На поточний рахунок зараховують кошти, що надходять за реалізовану продукцію, виконані роботи, надані послуги, позички банку, суми, отримані від дебіторів у погашення заборгованості, а також усі інші надходження з основної діяльності підприємства.

З цього рахунка здійснюють оплату постачальницьким організаціям, підприємствам, установам, організаціям та окремим особам, сплачують заборгованість банку за позиками, отримують готівку для виплати заробітної плати та на інші господарські потреби.

Підставою для зарахування коштів на розрахунковий рахунок, а також для отримання та переказу коштів із цього рахунку є чеки, платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, перекази та інші розрахункові документи, що їх затвердив Національний банк України.

Суми з рахунка без доручень підприємства банк списує за розпорядженням організацій, котрі мають право безперечного стягнення платежів (податкові органи за платежами до бюджету), за виконавчими і

прирівняними до них документами (виконавчі листи, виконавчі написи нотаріусів та інші передбачені чинними інструкціями документи).

Зараховують готівку на рахунок на основі оголошення про її внесення, відривна частина котрого є квитанцією банку про підтвердження цієї операції. Видачу готівки здійснюють на основі грошових чеків. Кожну операцію за цим рахунком у хронологічному порядку відображають у виписці банку, котру слід читати в оберненому (“дзеркальному”) відображенні, оскільки записи за дебетом у ній означають видачу чи перерахування коштів з рахунка, а за кредитом, навпаки, надходження коштів на рахунок, хоч цей рахунок, як і інші рахунки з обліку коштів, є активним. Така ж обернена побудова виписок і за рештою рахунків з обліку коштів у банку.

Тому у виписках банку витрата коштів з рахунків записана в графі Дебет і, навпаки, надходження коштів на рахунок – у графі кредит. До виписки з рахунка в банку додають копії документів, на основі котрих було здійснено операції з грошми: платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення тощо. Окремі копії документів є на підприємстві, оскільки їх забирають з банку відразу ж після здійснення операцій. Наприклад, платіжні доручення, корінці в грошовій чековій книжці після отримання готівки. Тому насамперед треба впорядкувати документи, які додають до виписки з рахунка. Їх складають у хронологічному порядку окремо за дебетом (витрати грошей) і кредитом (надходження грошей), звіряють суми, вказані у виписці та документах, зазначаючи це у виписці спеціальною позначкою. Інколи буває так, що не всі документи надійшли з банку разом із випискою або помилково до неї додано документи інших підприємств. Чужі документи потрібно повернути в банк, а власні – забрати.

У виписці банку з рахунків остання цифра означає залишок на кінець місяця. Її звіряють, використовуючи правило визначення сальдо за активним рахунком, але з урахуванням того, що виписка є оберненою. Тобто до залишку грошей за останньою випискою минулого місяця додають надходження грошей

за поточний місяць (загальний підсумок у графі кредит виписки) і віднімають загальну витрату грошей (підсумок у графі дебет виписки). Одержаний результат має збігатися з кінцевим залишком в останній графі виписок за поточний місяць.

На основі виписок банку записують операції за дебетом і кредитом цього рахунка в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку.

Типові операції за рахунком 31 “Рахунки в банках”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Повернення довготермінових фінансових інвестицій на поточний рахунок або надходження дивідендів за ними	31	14
Повернення капітальних інвестицій	31	15
Надходження коштів у рахунок погашення довготермінової дебіторської заборгованості	31	16
Внесено готівку на поточний рахунок у банку	31	30
Конвертовано валюту	31	31
Зараховано на поточний рахунок кошти, що перебувають у дорозі	31	33
Отримано кошти в оплату одержаних векселів	31	34
Зарахування на поточний рахунок коштів, що були на депозитному вкладі	31	35
Надходження коштів від покупців і замовників	31	36
Погашення дебіторської заборгованості	31	37
Оплачено пайовий внесок	31	41
Дооцінка валюти	31	42
Надійшли кошти за акції, викуплені підприємством	31	45
Отримано кошти в рахунок оплати акцій	31	46
Отримано кошти цільового фінансування і цільових надходжень	31	48
Отримано довготермінову позику	31	50
Надійшли кошти від продажу облігацій	31	52
Отримано фінансову допомогу (на зворотній основі)	31	55
Отримано короткотермінову позику	31	60
Повернуто постачальниками зайво отримані ними суми	31	63
Надійшла із бюджету сума переоплати чи відшкодування податків	31	64
Надійшли кошти від органів соціального страхування	31	65
Повернуто зайво отриману заробітну плату на рахунок у банку	31	66
Одержано аванс від покупців чи замовників	31	68
Отримано авансом орендну плату	31	69
Надійшли кошти від реалізації продукції	31	70
Курсова різниця за валютним рахунком	31	71
Отримано дивіденди	31	73
Отримано дохід від реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій	31	74
Отримано страхове відшкодування	31	75
Повернення суми страхових платежів (дотермінове припинення договору)	31	76
Надійшло страхове відшкодування	31	97
Перераховано кошти як довготермінові фінансові інвестиції	14	31
Перераховано кошти на потреби капітальних вкладень (без відображення як розрахунки постачальниками і підрядниками)	15	31
Заблоковано кошти на поточних рахунках	18	31
Перераховано кошти в оплату гарантійного ремонту	24	31
Одержано готівку з поточного рахунка в банку	30	31

Відображення коштів, перерахованих іншим підприємствам, але ще не зарахованих на їхні рахунки	33	31
Відкрито депозитний вклад	35	31
Повернуто отримані суми замовникам чи покупцям	36	31
Перераховано аванс на відрядження	37	31
Передплачено пресу, оплачено авансом орендну плату	39	31
Повернено пайовий внесок	41	31
Викуплено господарським товариством акції (паї)	45	31
Повернуто кошти учасникам, які відмовилися бути засновниками товариства	46	31
Перераховано додаткові пенсії	47	31
Повернуто суми цільового фінансування за рахунок грошових коштів, що знаходяться у банку	48	31
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками	50	31
Оплачений виданий довгостроковий вексель, пред'явлений векселетримачем	51	31
Погашено заборгованість перед власниками облігацій	52	31
Погашено заборгованість перед орендодавцем	53	31
Погашено відтерміновану заборгованість за податками чи зобов'язання з фінансової допомоги	55	31
Погашено короткотермінову позику	60	31
Погашення поточної заборгованості за довготерміновими зобов'язаннями	61	31
Погашення заборгованості за виданими короткотерміновими векселями	62	31
Погашення заборгованості перед постачальниками	63	31
Оплачено страхові внески	65	31
Перераховано заробітну плату на рахунок у банку	66	31
Погашено заборгованість перед учасниками підприємства	67	31
Повернено одержаний аванс, сплачено нараховані відсотки	68	31
Повернено внесену як аванс орендну плату	69	31
Оплачено страхові платежі	76	31
Оплачено страхові суми та страхові відшкодування (у страховій організації)	84	31
Втрати коштів від надзвичайних подій на підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9	85	31
Оплачено вартість витрат загальноновиробничого характеру	91	31
Оплачено вартість загальногосподарських витрат	92	31
Перераховано кошти на витрати на збут продукції (транспортування, реклама)	93	31
Оплачено штраф, пеню або списано собівартість реалізованої іноземної валюти, списання нестач	94	31
Оплачено витрати, пов'язані з випуском цінних паперів	95	31
Перераховано кошти на виплату страхових премій (у страховій організації)	97	31
Втрати коштів від надзвичайних подій на підприємствах, що застосовують рахунки класу 9	99	31

На рахунку 33 "Інші кошти", що, на відміну від рахунка 31, у банку не відкривають, обліковують гроші, здані у вечірні каси банку чи ощадний банк, поштове відділення або бюджетні асигнування, про котрі є повідомлення, але ще не відображені у виписці банку за рахунками, що тут відкриті, в день здійснення операції, тобто знаходяться в дорозі, а також поштові та митні марки, акцизні марки, проїзdnі талони, путівки в санаторії та інші оплачені документи, що використовуються як засіб платежу чи розрахунків, наприклад, казначейські чеки як еквіваленти грошових коштів. На відміну від грошових

документів, бланки суворої звітності (доручення на отримання матеріалів, товарно-транспортні накладні, ліцензії, сертифікати якості тощо) на цьому рахунку не обліковують, а їх наявність і рух відображають на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”.

Схема обліку за цим рахунком така. На підставі квитанцій та інших документів про здачу готівки на рахунки підприємства, про придбання марок, путівок тощо та актів про їх використання проводять записи у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку за дебетом цього рахунка, а на основі виписок банку з поточного чи інших рахунків у банку – за його кредитом, оскільки саме виписка банку засвідчує зарахування коштів, що були в дорозі, на рахунки підприємства.

Типові операції за рахунком 33 “Інші кошти”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображення погашення довготермінового векселя чи іншої дебіторської заборгованості у випадках, коли ці кошти ще не зараховані банком на поточний рахунок підприємства	33	16
Передані з каси грошові кошти для зарахування на поточні рахунки через інкасатора для здачі у вечірню касу	33	30
Придбані грошові документи (марки, путівки) з оплатою через банк	33	31
Погашення дебіторської заборгованості підзвітними особами	33	372
Придбані грошові документи за рахунок довготермінової позики	33	50
Придбані грошові документи за рахунок короткотермінової позики	33	60
Проведено внутрішні розрахунки з дочірнім підприємством грошовими документами	33	68
Проведено авансові платежі для фінансування капітального будівництва за рахунок здачі готівки через вечірню касу банку	15	33
Відображення заблокування коштів при перерахуванні їх з банків інших міст чи поштових відділень	18	33
Грошові кошти, передані через інкасатора, зараховані на поточні рахунки в банку	31	33
Видані під звіт грошові документи (путівки, марки тощо)	37	33
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками за рахунок готівки, зданої у вечірню касу банку чи іншими коштами, що перебували в дорозі	50	33
Те саме за короткотерміновими позиками	60	33
Заробітна плата, видана грошовими документами (путівками, талонами)	66	33
Втрата від курсових різниць валюти, що знаходилась у дорозі, на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	84	33
Втрата коштів, що знаходилась у дорозі, від надзвичайних подій на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	85	33
Списання вартості витрачених поштових марок	92	33
Те саме на підприємствах торгівлі й постачання	93	33
Втрата від курсових різниць валюти, що знаходилась у дорозі, на підприємствах, які використовують рахунки класу 9, списання нестач	94	33
Втрата коштів, що знаходилась у дорозі, від надзвичайних подій на підприємствах, які використовують рахунки класу 9	99	33

Вироблену продукцію, товари, виконані роботи та надані послуги реалізують покупцям чи замовникам на підставі укладених із ними договорів за товарно-транспортними накладними чи актами на виконані роботи.

Важливо зазначити, що в Україні при визначенні виручки (доходу) застосовують метод нарахування (касовий метод її визначення скасований у 1997 р.). Тому за дебетом рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” відображають вартість відвантажених продукції, товарів, виконаних робіт чи наданих послуг за відповідними цінами, включаючи податок на додану вартість, незалежно від того, здійснена оплата за них чи ні. За кредитом цього рахунка відображають надходження коштів від покупців і замовників в оплату за товари, продукцію, роботи чи послуги. Аналітичні рахунки відкривають окремо на кожного покупця чи замовника.

На субрахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” аналітичний облік ведуть у гривнях і валюті, обумовленій договором.

Схема обліку за цим рахунком така. Оскільки обліковують розрахунки за реалізовану продукцію, роботи і послуги, первинні документи і реєстри ті самі, що й за рахунком 70 “Доходи від реалізації”. Це товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, приймальні квитанції, акти на виконані роботи, на основі котрих здійснюють записи за дебетом рахунків у кореспонденції з кредитом рахунка 70 “Доходи від реалізації”. Первинними документами про оплату є платіжні доручення (зведені платіжні доручення) покупців, розрахункові чеки, векселі – при безготівкових розрахунках або прибуткові касові ордери, якщо розраховувались готівкою, чи квитанції – на підприємствах зв’язку.

Сальдо рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” відображає заборгованість покупців і замовників за одержану продукцію (роботи, послуги).

Аналітичний облік розрахунків із покупцями та замовниками здійснюють за кожним покупцем і замовником за пред’явленими до сплати рахунками.

Типові операції за рахунком 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Повернення покупцям чи замовникам переплачених ними коштів готівкою	36	30
Повернення покупцям чи замовникам переплачених ними коштів через банк	36	31
У результаті зміни фінансового стану покупця відновлюється сума його заборгованості, визнана раніше безнадійною	36	38
Нарахування покупцям і замовникам за реалізовану продукцію, товари, надані послуги і виконані роботи	36	70
Нарахування покупцям і замовникам за реалізовану валюту, інші оборотні активи, плати за операційну оренду активів, курсової різниці за дебіторською заборгованістю в іноземній валюті	36	71
Нарахування страхових платежів у страховій компанії	36	76
Оплата покупцями чи замовниками вартості реалізованих товарів, продукції, робіт і послуг готівкою	30	36
Оплата покупцями чи замовниками вартості реалізованих товарів, продукції, робіт і послуг через банк	31	36
Одержано короткотерміновий вексель за реалізовану продукцію	34	36
Зараховано заборгованість покупців і замовників як поточні фінансові інвестиції	35	36
Відображення претензії з приводу розрахунків із покупцями і замовниками	37	36
Списана сумнівна заборгованість за рахунок резерву	38	36
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками за рахунок оплати, що надійшла від покупців (замовників)	50	36
Погашено довготерміновий вексель за рахунок оплати, що надійшла від покупців чи замовників	51	36
Погашено заборгованість із короткотермінових позик за рахунок оплати, що надійшла від покупців (замовників)	60	36
Погашено короткотерміновий вексель за рахунок оплати, що надійшла від покупців чи замовників	62	36
Зараховано оплату покупців і замовників як оплачені кошти за постачання матеріалів, виконання робіт	63	36
Зараховано кошти, що надійшли від покупців чи замовників в оплату заборгованості за податками і платежами	64	36
Те саме в оплату заборгованості зі соціального страхування	65	36
Зараховано раніше отриманий аванс у погашення дебіторської заборгованості за продані продукцію, товари і послуги	68	36
Відображення отриманих підприємством сум на користь комітента – при комісійній торгівлі; повернення перестраховиками частки страхових платежів – у страхових організаціях	70	36
Повернення страхувальнику страхових платежів у випадку дотермінового припинення дії договору страхування	76	36
Втрата від курсових різниць за дебіторською заборгованістю іноземних покупців чи замовників	84	36
Списання заборгованості покупців чи замовників унаслідок надзвичайних подій на підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9	85	36
Відображення послуг покупців, пов'язаних зі збутом продукції	93	36
Втрата від курсових різниць за дебіторською заборгованістю іноземних покупців чи замовників на підприємствах, що застосовують рахунки класу 9	94	36
писання заборгованості покупців чи замовників унаслідок надзвичайних подій на підприємствах, що застосовують рахунки класу 9	99	36

На рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами” здійснюють облік за такими розрахунками, що раніше обліковували на окремих синтетичних рахунках. Зокрема, облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю

з різними дебіторами за авансами виданими, з підзвітними особами, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, нестач і втрат, за позиками членів кредитних спілок та іншими операціями.

За дебетом рахунка 37 “Розрахунки з різними дебіторами” відображають виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

На субрахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” обліковують операції з виданих авансів для постачання матеріалів, виконання робіт, надання послуг. Найчастіше обліковують розрахунки за авансами при виконанні підрядниками будівельно-монтажних робіт та оплаті їх за частковою готовністю. Відображають також заборгованість постачальникам за товарно-матеріальні цінності, що надійшли на підприємство, за відсутності розрахунково-платіжних документів унаслідок так званого “роз’єднання” документів і вантажів, що найчастіше буває при залізничних перевезеннях.

Особливо важливе використання цього рахунка нині, коли введений податковий облік, оскільки розмежування подій на першу і другу, що тут вимагається, можливе за умови, якщо попередня оплата постачальникам буде відображатися за цим рахунком, на відміну від наступного погашення заборгованості, котре треба обліковувати на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”. Зокрема, це зумовлюється ще й тією обставиною, що на практиці часто не збігаються суми попередньої оплати постачальникам з вартістю поставлених матеріалів, товарів, робіт, послуг. Крім цього, відмінений касовий метод визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг):

Схема обліку за цим субрахунком така. На підставі договорів із підрядними будівельними організаціями чи договорів на поставку товарів, продукції, робіт, послуг здійснюють перерахування авансів платіжними дорученнями. Якщо аванси видають нафтопродуктами, іншими товарами чи матеріалами, первинними документами є товарно-транспортні накладні.

На субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” обліковують розрахунки зі службовими особами за виданими їм коштами на відрядження чи придбання товарно-матеріальних цінностей, канцелярських товарів, отримання чи відправку вантажів за готівку, а також з особами, які реалізують продукцію підприємства на ринку¹.

На підприємстві має бути затверджений наказом керівника список підзвітних осіб, яким дозволено придбання за готівку товарно-матеріальних цінностей чи проведення розрахунків за роботи і послуги. При цьому треба мати на увазі, що такі операції можна здійснювати лише за відсутності податкової заборгованості.

При вибутті працівників у службові відрядження його мету і термін вказують у наказі. На основі нього виписують посвідку про відрядження. Особа, яка перебуває у відрядженні, має подати її для позначення дати прибуття в пункт призначення та вибуття з нього. Ці дати потім звіряють із проїзними квитками, враховуючи тривалість переїздів. На основі наказу про відрядження підзвітним особам для покриття витрат на проїзд, проживання тощо видають аванс з урахуванням вартості проїзду, нічлігу, добових. Видачу готівки під звіт здійснюють із каси підприємства за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами.

Після повернення з відрядження чи придбання за готівку товарно-матеріальних цінностей, оплати вартості робіт і послуг підзвітні особи подають авансовий звіт, додаючи до нього виправдувальні документи і, за необхідності, – коротку доповідну записку про виконання завдань.

Авансові звіти про витрати у відрядженнях подають у триденний термін після повернення, а про витрати на господарські потреби – не пізніше 10 днів після одержання авансу.

Авансові звіти перевіряє бухгалтер як щодо правильності оформлення документів, так і суті (ефективність, потреба у витратах та їх відповідність

¹ Облік розрахунків з особами, які реалізують продукцію на ринку, на цьому рахунку ведуть лише такі підприємства, які не спеціалізуються на торгівлі, а

призначеному авансу, чи здано на склад куплені матеріали, продукти тощо) і подає їх на затвердження керівникові підприємства.

Якщо підзвітна особа не подає в установлений термін звіту або не повертає до каси підзвітних сум, підприємство має право утримати з належної працівникові заробітної плати суму заборгованості за виданими авансами.

Видачу готівки під звіт відображають на основі видаткових касових ордерів чи платіжних відомостей. При видачі продукції для реалізації на ринку виписують накладні. Зазначені в цих документах суми записують за дебетом відповідних аналітичних рахунків, що відкриваються на кожну підзвітну особу. Записи за кредитом здійснюють згідно з авансовими звітами.

На субрахунку 373 Розрахунки за нарахованими доходами обліковують нараховані дивіденди, відсотки, роялті тощо, що підлягають отриманню.

На субрахунку 374 “Розрахунки за претензіями” – розрахунки за претензіями, пред’явленими постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред’явленими їм і визнаними штрафами, пенею, неустойками.

Якщо при взаємовідносинах із постачальниками чи підрядниками (покупцями чи замовниками) виникли порушення договорів, підприємство може пред’явити їм претензію. Претензії можуть виникнути з приводу недопоставки товарно-матеріальних цінностей, завищення їх ціни (тарифів) проти обумовленої в договорі, постачання неякісних товарів, нестач і псування їх при транспортуванні, простою або браку з вини постачальників, помилково списаних банком сум із рахунків підприємства, арифметичних помилок у розрахункових документах, пені, штрафів тощо.

Схема обліку за цим субрахунком така. На підставі документів, де зафіксовано виявлені претензії (комерційні акти, акти взаємозвірки, рішення арбітражного суду), здійснюють записи в реєстрах аналітичного обліку розрахунків щодо кожного підприємства, при взаєморозрахунках із котрим

виникли претензії. Оплату визнаних чи присуджених до погашення претензій відображають на основі платіжних доручень, розрахункових чеків, платіжних вимог-доручень чи прибуткових касових ордерів залежно від форми розрахунків за ними.

Часто на підприємствах бувають випадки, коли при інвентаризації виявляють нестачі, втрати і псування товарів, продукції, сировини та матеріалів, коштів у касі. Для їх обліку призначений позабалансовий субрахунок 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

На цьому субрахунку обліковують вартість нестач, утрат і крадіжок товарно-матеріальних цінностей, тварин і птиці, коштів, незалежно як вони будуть списані: за рахунок винних чи підприємства. Вартість нестач, утрат і крадіжок визначають за собівартістю – за товарно-матеріальними цінностями; за балансовою (залишковою) вартістю щодо основних засобів; за плановою собівартістю з вирахуванням із неї вартості шкур, рогів, копит, утилізованих туш, жиру тварин, які загинули.

Схема обліку за цим субрахунком така. Визначені нестачі, псування чи крадіжки товарно-матеріальних цінностей, грошей записують за дебетом субрахунка 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” за собівартістю виявлених нестач. Після розгляду причин нестач і списання їхньої частини, що не перевищує норм природних втрат, на витрати за дебетом субрахунка 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” решту відносять на винних.

При виявленні нестачі чи псування матеріалів, одержаних від постачальників, на цей субрахунок списують її вартість у межах норм природних утрат, а решту – на розрахунки за претензіями. Лише за умови, що господарський суд відмовив у стягненні суми претензії з цього приводу, на субрахунок 947 відносять усю суму нестачі.

Схема обліку за субрахунком 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” така. На основі актів чи інвентаризаційних описів, де

зафіксована сума нестач, утрат чи крадіжок, здійснюють записи за дебетом субрахунка. За його кредитом відображають списання цих сум за рахунок підприємства в межах природних втрат, якщо винні не встановлені, або на винних.

Для обліку заборгованості за нестачами і крадіжками товарно-матеріальних цінностей, тварин, грошей і погашення її винними особами використовують субрахунок 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”, за дебетом котрого на винних відносять вартість виявлених нестач і крадіжок, застосовуючи встановлені коефіцієнти визначення розміру збитків.

Погашення заборгованості відображають на основі прибуткових касових ордерів – при сплаті її готівкою, бухгалтерських довідок – при віднесенні в рахунок оплати праці або виписок банку – при погашенні через банк.

Типові операції з відображення надлишків, нестач і втрат активів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
При інвентаризації виявлено і оприбутковано надлишки активів (основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів)	10-12, 20-22, 25, 27, 28, 30	719	250,00
Ревізія виявила нестачу та втрати активів (основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів)	072	-	600,00
Списано нестачу продукції та товарів на витрати	947	10-12, 20-22, 25, 27, 28, 30	600,00
Сторно суми податкового кредиту за нестачами і втратами придбаних активів у зв'язку з тим, що вони не використані у виробничо-торговельній діяльності	6411	949	100,00
Віднесено на винну особу вартість нестачі з урахуванням собівартості активів, податку на додану вартість, акцизного збору – за підакцизними товарами і продукцією та коефіцієнтів перерахунку $[400+(400 \times 0,2)] \times 1,5$	375	746	720,00
Відображено суму нарахованого ПДВ як податкове зобов'язання	746	641	80,00
Відображено заборгованість перед бюджетом за вартістю нестачі та втрат, віднесених на винних	746	642	640,00
Винною особою сплачено заборгованість	30-32, 66	375	720,00
Списання активів унаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф чи аварій	991, 992	947	600,00
Відшкодування вартості застрахованих активів	655	751	600,00
Отримано кошти як компенсацію вартості застрахованих активів	311	655	600,00
Списано вартість нестачі з позабалансового рахунка	-	072	600,00

На субрахунку 376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок” обліковують розрахунки за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках.

На субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – розрахунки за іншими операціями, облік котрих не відображений на інших субрахунках рахунка 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, зокрема, розрахунки за операціями, пов’язаними зі здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), всі види розрахунків із працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки.

Також обліковують розрахунки за продані в кредит товари, видані на індивідуальні потреби позики, формений одяг, за акціями трудового колективу, доходами, внесками в пайовий фонд членів організації орендарів та ін. Так, при купівлі працівниками підприємства товарів у кредит під його гарантію таким працівникам видають довідку встановленої форми. На вартість придбаних за цією довідкою товарів (з відсотками за розтермінування платежів) працівник підписує доручення-зобов’язання про утримання з його оплати праці суми чергових платежів. Підприємство відповідно до утримання цих сум зі своїх працівників перераховує їх торговельним підприємствам, що реалізували товар у кредит.

Продаж товарів працівникам підприємств може здійснюватися також за рахунок отриманої з цією метою позики банку. Тоді на основі кредитного договору перераховують позики торговельним підприємствам у сумі повної вартості товару відразу, а зі своїх працівників поступово утримують суми заборгованості за позикою разом із відсотками за користування нею, які перераховують у банк. У цьому випадку, крім субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”, використовують рахунки 50 “Довгострокові позики” та 60 “Короткострокові позики”. Перераховану банком згідно з платіжним дорученням суму позики за товари для працівників підприємства відображають одночасно як їх заборгованість перед підприємством за дебетом субрахунка 377

на окремих аналітичних рахунках за прізвищами працівників, які придбали товари, та загальну суму – за кредитом рахунків 50 чи як заборгованість підприємства перед банком із цього кредиту. Погашення заборгованості працівників відображають за кредитом субрахунка 377 у кореспонденції з дебетом рахунків з обліку коштів чи розрахунків з оплати праці, а коли утримані кошти перераховані банку – як погашення заборгованості за цим видом позик.

Субрахунок 377 використовують також для обліку видачі та погашення позик банку на інші індивідуальні потреби: на будівництво житлових будинків, дач, господарське обзаведення, благоустрій тощо. Як і за позиками на придбання товарів, операції за ними відображають в однаковій кореспонденції.

Записи операцій на цьому рахунку здійснюють на підставі доручень-зобов'язань про продаж товарів у кредит, договорів кредитування, накладних на видачу форменого одягу, відомостей на продаж акцій, розрахунку розподілу доходів тощо.

На цьому ж субрахунку здійснюють розрахунки з приводу приватизації майна, використання компенсаційних сертифікатів, вкладень учасників у статутний фонд, нарахування дивідендів, їх виплати, а також розрахунки з організаціями та особами за виконавчими документами (рішення суду, нотаріату), з іншими дебіторами і кредиторами (квартиронаймачами, батьками за утримання дітей у дитячих садках, за прийнятті від населення продукцію та тварин), за некомерційними операціями (з навчальними закладами, науководослідними інститутами, залізничними і водними транспортними організаціями тощо), за облігаціях державної позики, з нарахування і сплати орендної плати тощо.

За дебетом субрахунка 377 відображають вартість перерахованих регіональному центру сертифікатних аукціонів компенсаційних сертифікатів, а за кредитом – вартість придбаних акцій за такі сертифікати або номінальну

вартість повернутих компенсаційних сертифікатів у випадках, якщо аукціон із продажу акцій за компенсаційні сертифікати з якихось причин не відбувся.

Схема обліку за цим рахунком така. На підставі виписки банку за рахунком 31 “Рахунки в банках” відображають вартість компенсаційних сертифікатів, а придбані взамін акції оприбутковують на основі витягу з протоколу спеціалізованого аукціону, де їх придбали.

Розрахунки з приводу вкладень громадян чи юридичних осіб у статутний капітал господарського товариства та нарахування і виплати їм дивідендів обліковують на основі відомостей підписки на акції, прибуткових касових ордерів при внесенні вкладів готівкою чи накладних, якщо вклади вносять матеріальними цінностями, розрахунків нарахування дивідендів.

Типові операції за рахунком 37 “Розрахунки з різними дебіторами”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Пред'явлено претензії постачальникам за порушення договірних умов при постачанні:		
– основних засобів	37	10
– необоротних матеріальних активів	37	11
– тварин для поповнення основного стада, будівництва основних засобів	37	15
– виробничих запасів	37	20
– молодняку тварин	37	21
– малоцінних і швидкозношуваних предметів	37	22
– продукції сільськогосподарського виробництва	37	27
– товарів	37	28
Відображення дивідендів пов'язаних сторін від довготермінових фінансових інвестицій, віднесених на розрахунки з дебіторами	37	14
Переведення довготермінової дебіторської заборгованості в поточну	37	16
Відображення претензії за гудволом	37	19
Пред'явлено претензії до підприємств сервісу за порушення договірних умов при виконанні робіт, наданні послуг	37	23
Пред'явлено претензії до постачальників чи підрядників за брак, що виник унаслідок їх вини	37	24
Пред'явлено претензії до постачальників з приводу поставки напівфабрикатів	37	25
Видано позику на індивідуальні потреби готовою продукцією	37	26
Видано готівку підзвітним особам	37	30
Перерахування авансів підрядникам і постачальникам	37	31
Видано під звіт грошові документи (марки, талони тощо)	37	33
Зарахування авансів в оплату покупцям і замовникам	37	36
Пред'явлено претензії до постачальників чи підрядників за порушення договірних умов, виявлених до оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і наданих послуг	37	36
Відображення сплачених авансом орендних платежів при настанні терміну їх оплати орендодавцям	37	39
Перерахування авансів підрядникам і постачальникам за рахунок довготермінової позики	37	50

Перерахування авансів підрядникам і постачальникам за рахунок короткотермінової позики	37	60
Пред'явлено претензію з приводу неправильного нарахування податків і платежів	37	64
Зарахування кредиторської заборгованості підзвітних осіб у погашення квартирної плати, за відвідування дітьми дошкільних закладів тощо	37	68
Відображення виручки за продані квитки	37	69
Відображено вартість реалізованої іншим дебіторам продукції	37	70
Відображено орендну плату, котру віднесено на орендарів	37	71
Відображено нараховані відсотки за позиками на індивідуальні потреби	37	73
Списано кредиторську заборгованість підзвітних осіб після терміну позовної давності	37	74
Віднесено на винних відшкодування збитків від надзвичайних подій	37	75
Надходження у рахунок погашення суми претензій:		
– основних засобів	10	37
– необоротних матеріальних активів	11	37
– тварин для поповнення основного стада, основних засобів	15	37
– виробничих запасів	20	37
– молодняку тварин	21	37
– малоцінних і швидкозношуваних предметів	22	37
– продукції сільськогосподарського виробництва	27	37
– товарів	28	37
Переведення заборгованості інших дебіторів у довготермінову	16	37
Оприбуткування нематеріальних активів, придбаних підзвітними особами	12	37
Передача дебіторської заборгованості, пов'язаної із здійсненням спільної діяльності без створення юридичної особи як довготермінових фінансових інвестицій	14	37
Виконання робіт, надання послуг у рахунок погашення суми претензій	23	37
Витрачено підзвітні суми на придбання напівфабрикатів	25	37
Витрачено підзвітні суми на придбання готової продукції	26	37
Погашення дебіторської заборгованості готівкою	30	37
Погашення дебіторської заборгованості через банк	31	37
Внесення дебіторської заборгованості у вечірню касу банку	33	37
Отримання короткотермінового векселя взамін дебіторської заборгованості	34	37
Переведення дебіторської заборгованості в поточні фінансові інвестиції	35	37
Списання заборгованості за цільовими внесками	48	37
Списання заборгованості за довготерміновими позиками, виданими на індивідуальні потреби, шляхом сплати її через банк	50	37
Погашено заборгованість різних дебіторів за рахунок передачі ними довготермінових векселів, виданих підприємством в оплату отриманих товарів, послуг тощо	51	37
Погашено заборгованість за короткотерміновими позиками, виданими на індивідуальні потреби, шляхом сплати її через банк	60	37
Відображення суми претензії, що має бути сплачена протягом дванадцяти місяців з дати балансу	61	37
Погашення заборгованості інших дебіторів шляхом передачі ними підприємству виданого короткотермінового векселя, котрим воно оплатило придбані товари	62	37
Зарахування авансів в оплату підрядникам і постачальникам	63	37
Оплата іншими дебіторами заборгованості підприємства за податками чи платежами на основі акта взаємозвірки розрахунків	64	37
Те саме за платежами зі страхування	65	37
Віднесення неповернутих підзвітних сум у рахунок оплати праці	66	37
Зменшення нарахованих доходів на суму дебіторської заборгованості учасників за іншими операціями	67	37
Зменшення нарахованої орендної плати на суму дебіторської заборгованості за іншими операціями	68	37
Відображено матеріальні витрати, здійснені одним з учасників спільної	80	37

діяльності, без створення юридичної особи		
Списано втрати від курсової різниці в заборгованості іноземних дебіторів на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	84	37
Списано дебіторську заборгованість унаслідок надзвичайних подій на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	85	37
Нараховано за відрядження, витрати за котрим мають загальновиробничий характер	91	37
Те саме загальногосподарського характеру	92	37
Те саме, пов'язане зі збутом продукції	93	37
Списання сумнівних і безнадійних боргів, утрат від курсових різниць на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	94	37
Списано дебіторську заборгованість унаслідок надзвичайних подій на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	99	37

На рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” обліковують резерви за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо котрої є ризик неповернення.

Основні вимоги до визнання та оцінки резерву сумнівних боргів викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”. Зокрема, у ньому визначено, що величину резерву сумнівних боргів розраховують відповідно до платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

За кредитом рахунка 38 “Резерв сумнівних боргів” відображають створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат, за дебетом – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.

Типові операції за рахунком 38 “Резерв сумнівних боргів”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списана дебіторська заборгованість покупців, визнана безнадійною, за рахунок резерву	38	36
Зменшення нарахованого резерву сумнівних боргів у випадках одержання гарантій щодо оплати боргу	38	71
У результаті зміни фінансового стану покупця відновлюється сума його заборгованості, раніше визнана безнадійною	36	38
Створено резерв сумнівних боргів на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	84	38
Створено резерв сумнівних боргів на підприємствах торгівлі й постачання, що використовують рахунки класу 9	93	38
Створений резерв сумнівних боргів на інших підприємствах, що використовують рахунки класу 9	94	38

Аналітичний облік на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” здійснюють щодо боржників чи за термінами непогашення дебіторської заборгованості.

Резерв сумнівних боргів може створюватися на суму вартості відвантаженої продукції та товарів, виконаних робіт і наданих послуг за умови, що вартість їх зарахована до складу виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) та за нею визначено і відображено в звітності фінансовий результат і вона не забезпечена відповідними гарантіями щодо її погашення (векселями, траттами, заставами, страховими свідоцтвами тощо). При цьому резерв створюють за заборгованістю, не погашеною протягом 30 днів із дня її утворення, визначеною договором, і про стягнення котрої підприємство звернулося до суду чи арбітра.

Висновок про створення резерву сумнівних боргів готує комісія за участю керівників юридичної, бухгалтерської, збутової служб і затверджує керівник підприємства. У висновку про створення резерву сумнівних боргів комісія відображає дані про дату і причину виникнення заборгованості, термін її погашення, відсутність гарантій погашення (векселів, застав, договорів страхування), дату подання позовної заяви до суду про стягнення заборгованості з покупця (замовника), номер і дату платіжного доручення про перерахування мита.

9.2. Управлінський облік розрахунків і грошових потоків

Практика переконливо доводить, що успішна діяльність підприємства можлива за умови чіткого обліку розрахунків і коштів. Сучасні ж ринкові умови посилюють ці вимоги, оскільки будь-які упущення можуть звести нанівець позитивні результати виробничої діяльності підприємства. Наприклад, затримка з розрахунками за відвантаженою покупцям продукцію рівнозначна втраті частини прибутку підприємства внаслідок уповільнення обороту його активів. Так само негативно позначається на результатах діяльності підприємства дебіторська заборгованість постачальників за

перерахованою їм попередньою оплатою під майбутні поставки сировини й матеріалів, коли з будь-яких причин вони своєчасно не були відвантажені підприємству. В умовах інфляції на це накладається втрата реальної вартості грошей, що зумовлює ще більші збитки, інколи навіть такі, що спричинюють банкрутство підприємства. Тому розрахунки та грошові потоки мають бути одними з головних об'єктів управлінського обліку. На нашу думку, малоймовірно, що належний контроль за ними можна забезпечити лише за допомогою фінансового обліку, хоч більшість авторів, які висвітлюють проблеми управлінського обліку, розрахунки та рух грошових потоків залишають поза увагою або ж розглядають облік коштів лише в зв'язку з аналізом інвестиційних проектів.

Разом з цим навіть облік розрахунків із постачальниками, хоч і опосередковано, також впливає на формування фінансових результатів, причому надто відчутно, щоб його ігнорувати в управлінському обліку. Адже несвоєчасні розрахунки спричинюють недовіру до підприємства, що повертається необов'язковим ставленням постачальників щодо дотримання термінів поставки сировини й матеріалів і, як наслідок, зривом виробничої програми, а далі ланцюговою реакцією невиконання зобов'язань перед партнерами, отже, збитками, що були б неможливими, якщо б їх не спровокував недостатній контроль за своєчасністю розрахунків. Таким чином, облік розрахунків має бути чітко контрольований. Причому не тільки на кінцеві звітні дати, що забезпечується засобами фінансового обліку, головна мета котрого – формування звітної інформації для зовнішніх споживачів, тому дані про стан розрахунків і наявність коштів на кінець місяця є самодостатні, а й щоденно. Отже, виникає потреба поглиблення інформативності обліку та виникнення сфери управлінського обліку за цими об'єктами. Розмежування сфер фінансового й управлінського обліку розрахунків і грошових потоків зумовлене їх різною метою. Інформативність фінансового обліку, достатню для забезпечення зовнішньої

звітності, не можна вважати такою з позицій контролю за своєчасністю розрахунків. Причому у фінансовому обліку інформацію про стан розрахунків і наявність коштів подають без взаємозв'язку. Управлінський облік має забезпечувати повсякденний контроль стану розрахунків разом із надходженням чи витрачанням коштів та їхньою наявністю на звітну дату. Без такого взаємозв'язку розрахунків і коштів неможливе управління ними, що зумовлює відмінності фінансового й управлінського обліку. Управлінський облік має забезпечувати менеджерів вичерпною оперативною інформацією не тільки про фактичну заборгованість покупців перед підприємством чи підприємства перед постачальниками, що можливо й за даними фінансового обліку, а й про змогу погасити цю заборгованість у певні терміни. Щодо коштів, то в управлінському обліку недостатньо інформації лише про їхню наявність на певну дату, що доволі легко забезпечує фінансовий облік, оскільки потрібні лише дані прогнозного характеру, які дають змогу маневрувати коштами. Причому при їхньому дефіциті доводиться попередньо оцінювати оптимальність обраного варіанта рішення щодо спрямування коштів із кількох альтернативних. Таким чином власне облікова інформація в управлінському обліку – це лише вихідні дані для аналітичних розрахунків, котрі необхідно здійснювати щодо можливих напрямків використання коштів з урахуванням планових джерел їхнього надходження. Тому очевидно, що оминути в управлінському обліку при розрахунках із покупцями й замовниками, постачальниками й підрядниками грошові потоки було б помилкою.

Разом з іншими активами вони є його об'єктами. Однак при цьому слід пам'ятати, що йдеться не тільки про облікові процедури у вузькому розумінні, а про широке застосування методів економічного аналізу, насамперед розрахунково-конструктивних, моделювання, які дають змогу прогнозно оцінювати рішення менеджерів щодо управління розрахунками і грошовими потоками. Варто наголосити, що така постановка

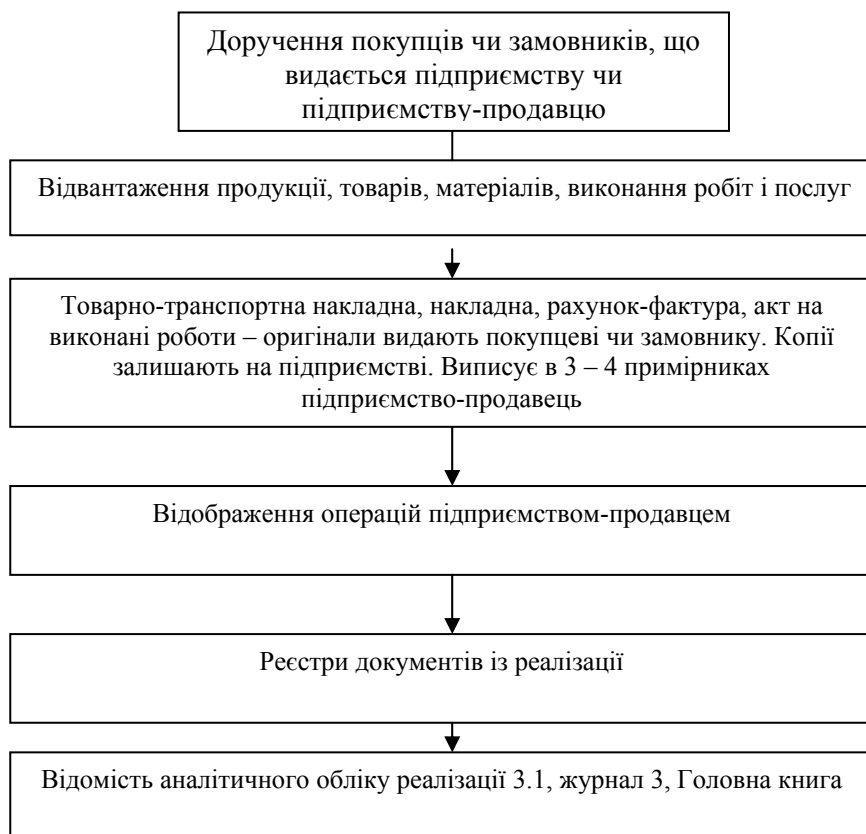
управлінського обліку розрахунків і грошових потоків потребує складних обчислень, які доводиться здійснювати в дуже стислі терміни. Терміновість зумовлена високим динамізмом змін у стані зазначених об'єктів управлінського обліку. Причому часто альтернативні рішення доводиться приймати не тільки загалом, а й навіть після нещодавно прийнятого і виваженого, оскільки ситуація часто змінюється в непередбачуваному напрямку.

До того ж треба зважати на те, що інформація про розрахунки і рух грошових потоків початково формується у фінансовому обліку. Традиційно її використовували лише головний бухгалтер, рідше – керівник підприємства. Менеджери нижчого рівня, особливо в умовах вітчизняних підприємств, нею практично не цікавилися. Усе це зумовлює небажання останніх втручатися у цю сферу й нині, коли потреба в оперативному управлінні розрахунками і грошовими потоками в умовах ринкових відносин є очевидною. Вихід можна знайти за умови, що для опрацювання інформації про розрахунки і рух грошових потоків будуть застосовувати комп'ютери, а результати обчислень використовуватимуть, крім облікових працівників, менеджери центрів відповідальності, насамперед відділів постачання та збуту.

Не применшуючи ролі головного бухгалтера підприємства, треба визнати, що він не в змозі повною мірою одноосібно обґрунтувати оптимальний варіант рішень щодо спрямування коштів, отриманих підприємством від реалізації продукції, робіт, послуг. Адже завжди є найневідкладніші потреби, першочергові завдання, що можна бути здійснити в тривалішій перспективі. Часто вибір найоптимальнішого варіанта можливий лише на основі вольового рішення менеджера, який має необхідні повноваження, що хоч і базується на певній інформації, але вона може бути навіть не обов'язково сформованою завдяки управлінському обліку, а, наприклад, продуктом т. зв. “мозкової атаки”.

Управлінський облік розрахунків з покупцями й замовниками ґрунтується на тих самих документах, що й облік реалізації продукції, робіт, послуг. Зокрема, на основі даних товарно-транспортних накладних чи накладних або приймальних квитанцій (актів про виконані роботи, надані послуги) відображається заборгованість покупців чи замовників перед підприємством.

Облік розрахунків з покупцями й замовниками



Хоч у згаданій відомості 3.1 передбачена графа – дата виникнення заборгованості, однак для ефективного управління розрахунками та грошовими потоками цього недостатньо. Для поглиблення інформативності в управлінському обліку, потрібні дані не тільки про дату виникнення заборгованості, а й про договірний термін її погашення, фактичне надходження коштів від дебітора. З цією метою можна використати аркуші-розшифровки запропонованої форми для відображення операції за розрахунками з покупцями й замовниками.

Аркуш-розшифровка до розрахунків з гуртовнею “Терп род”

№ запису	№ документа	Відвантажено продукцію			Оплачено заборгованість			Залишок заборгованості, грн.	
		Дата відвантаження	На суму, грн.	Термін оплати за договором	Номер документа	Дата оплати	Сума, грн.	Дебет	Кредит
	Разом за місяць				Разом за місяць				

Доповнення згаданих вище реєстрів фінансового обліку (журналу № 3, відомості 3.1) такою розшифровкою дасть змогу оперативно контролювати стан розрахунків, своєчасно вживати необхідні заходи для дотримання кожним покупцем чи замовником зобов'язань щодо термінів оплати за відвантаженою продукцію, виконані роботи чи надані послуги. Це посилює дисципліну розрахунків як з боку підприємства, так і покупців чи замовників, оскільки за цими даними можна своєчасно здійснити, наприклад, попередню телефонну розмову чи пред'явити претензію у зв'язку з відхиленням від умов договору. Принагідно зауважимо, що це вимагає відповідної уваги до визначення термінів оплати за відвантаженою продукцію (роботи, послуги), а також виконання замовлень перед покупцями при укладенні договорів. При цьому не слід застосовувати принцип одностороннього руху, бо відхилення щодо термінів поставки продукції (виконання робіт, послуг) автоматично зумовлюють аналогічні зсуви та оплати за них.

Нагромадження інформації в аркушах-розшифровках за тривалий період взаємовідносин дає змогу отримати вичерпну характеристику покупців і замовників, твердо опиратись на достовірну інформацію управлінського обліку про можливість одержання коштів у встановлені терміни, що дуже важливо для реального планування грошових потоків на підприємстві. За даними аркушів-розшифровок можна скласти узагальнену

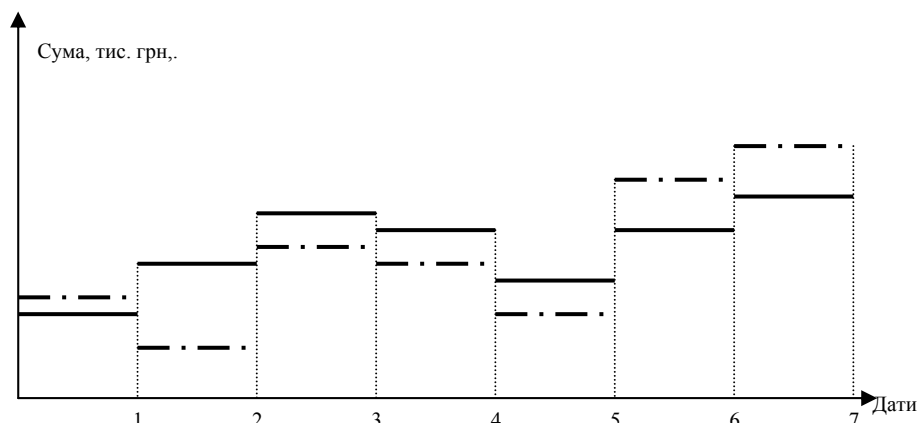
відомість, що дає змогу аналізувати надходження коштів від покупців і замовників.

Відомість контролю за надходженням коштів від покупців і замовників

Назва покупців	Сума заборгованості, грн.	Дата погашення		Відхилення, днів	Примітки
		За графіком (договором)	Фактично		

Залежно від періодичності поставок продукції покупцям і розрахунків за неї та технічних можливостей щодо опрацювання інформації на підприємстві, відомість можна скласти за більш чи менш тривалі періоди: день, тиждень, декаду. При цьому, чим коротші будуть такі періоди, тим ціннішою і практично значимішою буде подана в ній інформація.

Для наглядності підсумок за такою відомістю можна подати у вигляді графіка очікуваного і фактичного надходження коштів від покупців і замовників.



Умовні позначення:

————— - Очікування надходження коштів

----- - Фактичне надходження коштів

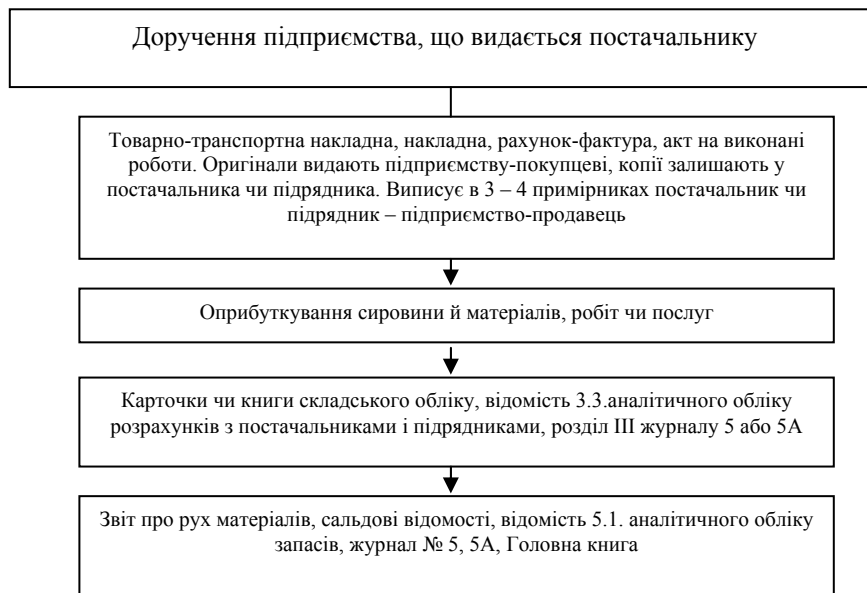
Графік надходження коштів від покупців і замовників

Безперечно, що збігатися лінії очікуваного і фактичного надходження коштів від покупців чи замовників можуть тільки в ідеалі. Досягти цього практично навіть при найточніших підрахунках неможливо, оскільки розходження цих ліній залежить не тільки від стану взаємовідносин підприємства з покупцями, а й ряду інших факторів, інколи й непередбачуваних: помилки персоналу, затримка банківських операцій, технічних поломок комунікативної системи, комп'ютерів тощо. Однак значні розходження є сигналом до вивчення їхніх причин, в управлінському обліку менеджерам доводиться оперативно контролювати й аналізувати ряд показників, різних за значимістю. Тому важливо, щоб вони зосереджували увагу на вагомих відхиленнях, а не розпорошували її на другорядні. Саме цій меті підпорядковане графічне зображення очікуваних і фактичних надходжень коштів від покупців чи замовників, що забезпечує зосередження уваги менеджерів на значних відхиленнях. Після цього наступним кроком менеджера має бути оцінювання, об'єктивності цього відхилення, виявлення факторів, що його спричинили, усунення їхнього повторення у майбутньому. Варто наголосити, що сенс у цих графіках є тоді, коли їх виконуються щоденно або в міру потреби, а це можливо при опрацюванні документації в автоматичному режимі на комп'ютерах.

Управлінський облік розрахунків із постачальниками й підрядниками за способами організації аналогічний щодо покупцями і замовниками, якщо абстрагуватись від того, що він є дзеркальним відображенням останнього. Адже підприємства, які купують сировину й матеріали від постачальників, отримують виконані роботи й послуги від підрядників і щодо них є покупцями й замовниками. Оскільки фінансовий облік в Україні уніфікований, то постачальники й підрядники реалізують свою продукцію за однаковими документами, як і підприємство, що постачає свою продукцію іншим покупцям, адже воно щодо останніх є постачальник.

Однак, реєстри обліку у цьому випадку інші, ніж за операціями з продажу продукції, робіт, послуг.

Запис операцій із надходження сировини, матеріалів, товарів, робіт і послуг



Так само, як за реалізацією продукції й розрахунками з покупцями і замовниками, для поглиблення інформативності управлінського обліку про стан розрахунків із постачальниками чи підрядниками необхідно застосувати додаткові реєстри, оскільки наведені не забезпечують оперативних щоденних даних. Зокрема, відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками (до рахунка 63), якщо її вести позиційним способом – один рядок на одного постачальника, не дає змоги контролювати дати погашення заборгованості, хоч і передбачає спеціальні графи для відображення відповідно дат: оприбуткування сировини й матеріалів, робіт і послуг від постачальників – графа 4; виникнення заборгованості в минулому місяці – графа 5; розрахунків – графа 7. Адже на практиці часто буває, що не тільки протягом місяця, а й за один день з окремими постачальниками чи підрядниками здійснюється не одна, а більше операцій з отримання ресурсів чи погашення заборгованості. В

цьому випадку записи в графі 4 – номер прибуткового документа (дата) – неможливо здійснити, а в графах 13 – 19 – з кредиту рахунка 63 у дебет рахунків 15, 20, 22, 23, 24, 28 це можна зробити не за окремими первинними документами: товарно-транспортними накладними, накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей, актами приймання матеріалів, робіт, послуг, а лише загальним підсумком за місяць на основі групування цих документів в аркушах-розшифровках. Так само щодо відображення оплати постачальникам чи підрядникам у графах 7 – 11 – у дебет рахунка 63 з кредиту рахунків 24, 30, 31, ..., оскільки дату погашення заборгованості в графі 7 можна вказати лише за умови, що ця операція була єдиною протягом місяця. В усіх інших випадках дані за графами 8 – 11 доведеться записувати на основі аркушів-розшифровок, а графа 7 дата залишиться незаповненою.

Побіжно зазначимо, що форма відомості 3.3 недосконала. Так, дату отримання та номер прибуткового документа записують у графі 4, а суму, на котру надійшли матеріали (роботи, послуги) за цим документом від постачальників (підрядників), у 13 – 19 графах. У ній не передбачено відображення дебіторської заборгованості постачальників (підрядників), хоч в умовах попередньої оплати це буває доволі часто. Останнього недоліка позбавлена відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунка 37), що дає змогу відображати попередню оплату постачальникам (підрядникам) за субрахунком 371 Розрахунки за виданими авансами, але в цьому випадку дані про стан розрахунків з одним і тим самим підприємством розосереджуються в різних реєстрах, що не сприяє належному рівню інформативності управлінського обліку відповідно до запитів менеджерів.

Таким чином, слід завести додаткові реєстри, де можна щоденно відстежувати рух заборгованості (як кредиторської, так і дебіторської) за кожним постачальником чи підрядником. З цією метою варто застосовувати аркуші-розшифровки, що одночасно можна використовувати для

перенесення узагальнених даних у відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками (до рахунка 63). Зокрема, це може бути реєстр такої форми, як аркуш-розшифровка для відображення операції за розрахунками з постачальниками й підрядниками.

Постачальник (підрядник) “Альфа-Ромео”

Отримано				Оплачено				Заборгованість, грн.	
№ докумен- та	Дата	Сума, грн.	Термін отримання за договором	№ доку- мента	Дата	Сума, грн.	Термін отримання за договором	Дебет	Кредит
Разом за місяць				Разом за місяць					

Ця форма допоміжного реєстру дасть змогу визначати за кожною операцією, проведеною з постачальниками чи підрядниками, дотримання встановлених у договорах термінів поставок ТМЦ (виконання робіт) і своєчасність розрахунків із ними, що є головним в управлінському обліку за цими об'єктами. Разом з цим, підсумкові дані за місяць (сума, грн.) відповідно за отриманими ТМЦ (виконаними роботами) будуть перенесені у відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками (до рахунка 63) за графою 20 – усього за кредитом, а оплачена сума – за графою 12 – усього за дебетом, що значно спрощує ведення цього реєстру та окуповує таким чином додаткові витрати на складання цього аркуша-розшифровки.

Управлінський облік грошових потоків – це не тільки облік наявності та руху готівки та безготівкових коштів, хоч це також об'єкти управлінського обліку, оскільки ефективною діяльністю менеджерів може лише тоді, коли вони мають інформацію про потенційну можливість підприємства забезпечувати фінансування тих чи інших заходів, що обґрунтовуються на стратегічну перспективу. Насамперед об'єктом управлінського обліку грошових потоків є розробка варіантів ефективного використання як наявних, так і тих, що надійдуть, коштів, причому на якнайдовший період, доступний для прогнозування. Зайве наголошувати, що рішення щодо напрямків спрямування грошових потоків є надто відповідальні і потребують

глибокого оволодіння методами економічного аналізу й оцінки інформації, причому не лише такої, що формується в управлінському чи фінансовому обліку. Не завжди можна використати й минулий досвід менеджерів, що часто навіть є гальмуючим фактором щодо прийняття нетрадиційних управлінських рішень. Тому при обґрунтуванні конкретних кроків щодо напрямку використання грошових потоків в управлінському обліку необхідна вичерпна інформація не тільки про внутрішні ресурси підприємства, а й про кон'юнктуру на ринку як в регіоні, де розміщене підприємство, так і в державі загалом і за кордоном про наукові досягнення в галузі, про можливість інвестицій, у т. ч. і шляхом емітування акцій та ін. Здебільшого управлінський облік грошових потоків здійснюють шляхом аналізу й оцінки надходжень коштів і потреби в них на поточний період, як правило, на календарний рік. З цією метою складають баланс (бюджет) доходів і витрат у формі двосторонньої таблиці.

Таким чином, бюджет є спеціальним розрахунком, що складається на підприємстві з урахуванням потреби в коштах для здійснення майбутніх операцій. Він може бути як узагальненим, якщо розраховано потребу в коштах для здійснення всіх видів діяльності підприємства (як правило, такий бюджет є річним), так і деталізованим, де відображено фінансування певного заходу чи напрямку діяльності, наприклад, бюджет адміністративних витрат чи бюджет фінансування поточного ремонту офісу підприємства (в цьому випадку період, на котрий розраховано бюджет, не прив'язується до календарного року, а може бути меншим чи навіть більшим – фінансування ремонтів, реконструкцій, капітальних інвестицій і тощо).

Узагальнений баланс (бюджет) доходів і витрат підприємства "Альфа-Ромео" на 200__ рік

№ з/п	Доходи	Сума, тис. грн.	Видатки	Сума, тис. грн.
1.	Виручка від реалізації	2600	1. Оплата праці персоналу	1200
2.	Дивіденди на акції	100	2. Податки і платежі	450

3.	Відсотки за депозитами	25	3. Виплата дивідендів	120
4.	Позики банків	300	4. Відсотки за позиками	90
			5. Капітальні інвестиції	1060
і т.д.			Вільний залишок коштів	105
Разом		3025	Разом	3025

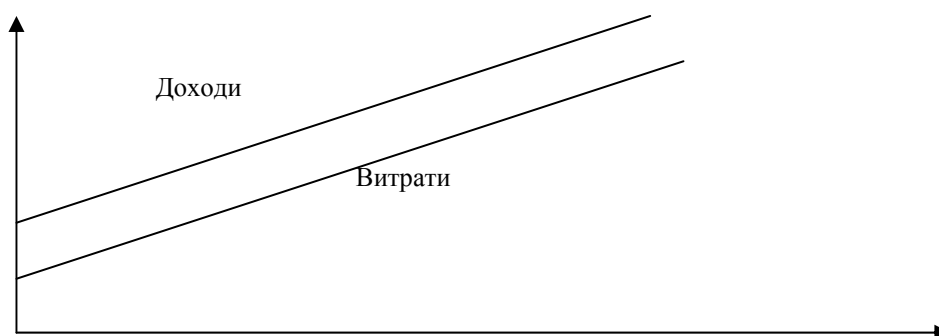
Однак такий баланс (бюджет) надто узагальнений і не є інформацією для обґрунтування поточних рішень менеджерів, оскільки за сприятливої фінансової оцінки загалом чи, за окремі періоди, до того ж різні за тривалістю, фінансовий стан підприємства може бути незадовільним. У країнах, де ринкові відносини проявляються значно жорсткіше, ніж у вітчизняній економіці, недооцінка цього часто спричинює фінансовий крах підприємства. Тому важливо, щоби бюджет на поточний період складався на основі стратегічного плану діяльності підприємства, що відображає обґрунтування його розвитку на тривалу перспективу – 10 і більше років. Отже, бюджетування, тобто складання бюджетів для фінансування поточних заходів чи операцій (витрат) підприємства, передбачає розробку в управлінському обліку окремих бюджетів, пов'язаних зі стратегією розвитку підприємства. Разом з цим, управлінський облік грошових має повинен забезпечувати перманентний контроль і оцінку фінансового стану підприємства, а не тільки його загального бюджету за певний період. Цього можна досягти, якщо буде забезпечено неперервний моніторинг розрахунків з оплати праці, з покупцями й замовниками, постачальниками та підрядниками, податковими органами тощо, адже, незалежно від того, складаються чи ні на підприємстві бюджети доходів і витрат, таке бюджетування здійснюється, хоч і не формалізовано. Кожного дня на будь-якому підприємстві проводять операції з продажу продукції, постачання сировини, інші витрати, що в підсумку є проявом бюджетування, хоч на це виглядає як залишок коштів чи їх нестача.

Насправді стихійно щоденно формується бюджет доходів і витрат – баланс при позитивному сальдо за рахунками з обліку коштів або дисбаланс, коли доходи не покривають видатки. Отже, бюджетування грошових потоків є діалектичним процесом, котрий обов'язково слід урахувувати в управлінському

обліку, інакше наслідки його ігнорування будуть такими, якими вони і є на більшості підприємств, коли при досягненні певних позитивних зрушень у виробництві не забезпечується не тільки адекватне поліпшення фінансового стану підприємства, а він навіть погіршується. У зв'язку з цим аналіз та оцінка грошових потоків в управлінському обліку мають бути повсякденною роботою передусім керівника підприємства. Практика ж роботи більшості підприємств засвідчує, що це є переважно обов'язками бухгалтера або фінансиста.

Аналіз і оцінка грошових потоків ґрунтуються насамперед на зіставленні очікуваних і фактичних надходжень і витрат коштів у динаміці. Схематично це можна подати на графіку у вигляді двох ліній

Схематичне зображення доходів і витрат



Це зображення доходів і витрат не відповідає реальній картині, оскільки може бути у вигляді прямих ліній тільки в ідеалі. До того ж не завжди між доходами і витратами буде відповідний лаг: часто витрати перевищують кількоразово доходи чи навпаки, оскільки динаміка їхньої залежності за короткі відтинки часу не прямолінійна. Але, хоч за короткотривалі періоди можуть відбутись стрибкоподібні зміни, тому як доходи, так і витрати коштів на графіках – це ламані лінії, в тривалішому періоді залежність між доходами і витратами все ж таки є паралельною, що насправді й спостерігається, якщо їхні значення вирівняти за допомогою рівняння прямої. Більше того, і

доходи, і витрати правомірно зображувати у вигляді однієї прямої, кут нахилу котрої залежить від тенденції зміни насамперед першої величини, що є визначальною щодо витрат, адже, якщо абстрагуватись від тимчасових відхилень витрат від доходів, вони не можуть бути більшими від загальної суми коштів, що надійшла на підприємство.

Управлінський облік грошових потоків передбачає не тільки перспективний аналіз та оцінку, а й оперативний контроль за наявністю і витрачанням коштів. Зокрема, менеджерам необхідна щоденна інформація про залишки коштів на рахунках. Така інформація формується у системі фінансового обліку. Так, дані про наявність готівки можна отримати на основі звітів касира, де вказується залишок грошей у касі на кінець дня. З позицій управлінського обліку важливо, щоб такі звіти складали щоденно. Тому, хоч у фінансовому обліку допускається об'єднання записів у касовій книзі, а отже, і звіти касира при їхній невеликій кількості за три – п'ять днів, управлінський облік коштів має передбачити наявність інформації про їхні залишки щодня. З цією метою можна запровадити такий спосіб, при якому на одному аркуші касової книги, де об'єднано операції за три – п'ять днів, визначають проміжні підсумки за кожен день.

Зразок записів у касовій книзі

№ доку-мента	Від кого одержано чи кому видано	Шифр кореспонденції рахунків	Надходження	Видаток
	Залишок на початок дня	–	125-00	
	04. 10. 200_р.	–		
427	Сплачено Макух Г. Й.у в погашення нестачі	375	25-00	
292	Видано завгоспу Дукачу Л. І. під звіт	372		35-00
428	Одержано з рахунка в банку на оплату праці	311	10200-00	
293	Видано заробітну плату за вересень	611		10100-00
	Разом за день 04. 10. 200_р.	–	10225-00	10135-00
	Залишок на кінець дня 04. 10. 200_р.		215-00	
294	Видано депоновану оплату праці Кузьяк В. В.	662		60-00

428	Повернено Кізуб Н. В. невикористаний аванс на відрядження	372	15-00	
429	Повернено позику Марків Г. С.	376	200-00	
430	Одержано позику з банку на індивідуальні потреби	505	1600-00	
295	Видано позику Варчук Г. С. на індивідуальне будівництво	376		1600-00
431	Сплачено квартплату Возняк Г. В.	377	8-00	
432	Сплачено квартплату Антонюк М. М.	377	10-00	
433	Сплачено Макух Г. С. за дитячий садок	377	14-00	
434	Сплачено Грончук В. В. за дитячий садок	377	42-00	
435	Одержано з банку для виплати страхової суми Дукачу П. І.	654	102-00	
436	Надійшла виручка з їдальні	701	320-00	
296	Видано допомогу пенсіонеру Туку Г. І.	443		25-00
297	Здано виручку	311		680-00
	Разом за день 05. 10. 200_р.		2311-00	2365-00
	Залишок на кінець дня 05. 10. 200_р.		161-00	

Слід зазначити, що контроль руху готівки протягом дня здійснюється у касовій книзі, де можна навіть без запису підсумків визначати залишок готівки на будь-який момент, особливо, якщо касову книгу ведуть за допомогою комп'ютера, оскільки можна підрахувати як суму, що надійшла в касу, так і витрачену з початку дня. Однак касову книгу веде касир і доступ до неї може бути незручним, адже каса знаходиться, як правило, в окремому приміщенні, зберігається в сейфі, зрештою в потрібний момент касир може просто бути відсутній. Тому в управлінському обліку можна скористатись іншим реєстром – журналом реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, котрий підприємства заводять в обов'язковому порядку.

Практично зміст журналу збігається з касовою книгою, але його перевага в тому, що він знаходиться у бухгалтера підприємства, до того ж ще до виписування документів на витрачання коштів за ним можна оцінювати запас готівки на цей момент, що посилює інформативне забезпечення управлінських рішень під час їх прийняття.

У вітчизняній практиці інформація про рух грошових потоків використовується недостатньо. Правда, причиною цього є не стільки небажання менеджерів заглиблюватись у складнощі фінансових аспектів діяльності підприємства, як відсутність чіткої системи інформації, котра була б доступною для них у вигляді, що дасть змогу її відповідно інтерпретувати та трансформувати в управлінські рішення.

Так, інформацію про рух готівки на будь-якому підприємстві керівник отримує лише за його вимогою, що зумовлює її епізодичність. Майже щоденно кожен керівник підприємства (його заступник) підписує видаткові касові ордери, платіжні відомості на виплату грошей, що дає змогу контролювати й оцінювати обґрунтованість витрачання готівки, адже ці документи містять достатньо інформації.

Однак, як підтверджують спостереження, рівень використання інформації безпосередньо з первинних документів невисокий – у керівників від 14,6 до 44,2%, а в їхніх заступників – від 5,9 до 45,4%.

До того ж діюча форма, наприклад, прибуткового касового ордера не передбачає на ньому візи керівника підприємства.

Таким чином, інформація про надходження готівки залишається, як правило, поза увагою керівника підприємства, а отже, не використовується належним чином в управлінській діяльності. Подібний стан зі застосуванням інформації про рух безготівкових коштів, хоч за належної організації управлінського обліку на підприємстві можна ефективніше використовувати дані документації.

Зокрема, щоденний рух коштів на рахунках у банку відображений у виписках, що видаються підприємству. Ця інформація дещо специфічна, оскільки операції зашифровані і відображені в протилежному значенні – надходження коштів на рахунок підприємства у графі кредит, а списання з рахунка – у дебет, що зумовлено особливостями обліку в банках. Таким чином, виписку банку з рахунка підприємства слід читати як у дзеркальному

відображенні, маючи на увазі, що рахунки з обліку коштів активні, незалежно від того, що банку наявність коштів на рахунках клієнтів відображається як заборгованість перед ними, а тому залишок коштів вказується за графою кредит.

Однак хоч виписки з рахунків підприємства банк видає щоденно, в них зафіксована інформація про події, що вже відбулись на підприємстві. Поряд з тим, що оцінка цих операцій також важлива, в управлінському обліку насамперед необхідно контролювати й оцінювати доцільність витрачання коштів до моменту його фактичного здійснення. Це можна зробити на основі первинних документів – грошових і розрахункових чеків, платіжних доручень, платіжних вимог – доручень, за котрими списують кошти з рахунків підприємства. Зокрема, при отриманні готівки з рахунка в банку в касу підприємства використовують грошовий чек, де на звороті подано розшифровку напрямків використання грошей: зарплата, відрядження, інші цілі.

Оскільки згаданий чек підписує керівник підприємства, він одразу ж може контролювати й оцінювати обґрунтованість цієї операції. Так само можна здійснювати контроль та оцінку операцій, проведених за розрахунковим чеком із лімітованої чекової книжки.

Здебільшого ж безготівкові розрахунки проводять за платіжними дорученнями (платіжними вимогами-дорученнями).

Важливим є управлінський контроль використання готівкових коштів, що видають на відрядження та інші потреби. Його здійснюють за даними посвідок про відрядження службових осіб підприємства, складених ними авансових звітів.

у цих первинних документах є необхідна інформація про операції щодо витрачання коштів згідно з напрямками, передбаченими у відповідних бюджетах. Однак її не можна надто переоцінювати, оскільки навіть при систематичному контролі менеджера за первинними документами важко

об'єктивно оцінювати обґрунтованість тих чи інших операцій, до того ж у певний момент.

Визначальною рисою управлінського обліку є можливість вибору найоптимальнішого варіанта рішення, котрий щодо руху грошових потоків передбачає маневрування коштами з урахуванням загалом стратегічної мети підприємства та відповідних бюджетів. Щодо оперативної тактики можливі певні відхилення відповідно до ситуації на певний момент, що зумовлює першочерговість використання коштів за тим чи іншим напрямком. На практиці, зокрема, часто обставини змушують спрямовувати кошти в іншому напрямку, коли наслідки невиконання одних зобов'язань вагоміші, ніж інших, котрі мали б бути першочерговими. Наприклад, дилема спрямування коштів на придбання запасів чи на погашення заборгованості за податками вирішується однозначно на користь останньої операції, оскільки в протилежному випадку фінансові санкції несумірні з перевагами щодо своєчасності розрахунків із постачальниками.

Однак у будь-якому випадку витрачання грошей передбачає складання бюджетів в управлінському обліку, розробку на їхній основі графіків використання коштів з урахуванням можливих надходжень і першочергових цілей підприємства.

9.3. Податковий облік розрахунків

Особливості податкового обліку розрахунків зумовлені рядом обставин. Насамперед зазначимо необхідність розмежування розрахунків за кожним податком в аналітичному обліку, оскільки змішування нарахованих і сплачених сум до бюджету чи соціальних фондів недопустиме. Наприклад, переплата за прибутковим податком із доходів громадян не означає, що вона буде зарахована як погашення заборгованості за податком на дивіденди. Тому для кожного виду податків, зборів і платежів необхідно відкривати окремі аналітичні рахунки. Враховуючи, що в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30. 11. 99 р. для обліку розрахунків із бюджетом призначено синтетичний рахунок 64 “Розрахунки за податками і платежами”, а облік відрахувань у державні фонди соціального страхування і соціального забезпечення слід вести на синтетичному рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”, до яких визначено лише назви субрахунків, на кожному підприємстві доводиться самостійно встановлювати перелік необхідних аналітичних рахунків. Цей перелік доцільно затвердити наказом про облікову політику підприємства, включивши у нього відповідний розділ, що регулює організацію обліку податків, зборів і платежів.

При цьому насамперед слід розмежувати податки, збори і платежі, відображені на синтетичному рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”, від тих, що потрібні обліковувати на синтетичному рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”. Далі необхідно визначити податки, що слід обліковувати за субрахунком 641 “Розрахунки за податками й платежами” ті, для яких призначено субрахунок 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами”, пам'ятаючи, що до субрахунків 643 “Податкові зобов'язання” та 644 “Податковий кредит” відкривають лише два аналітичні рахунки, оскільки вони є відповідно контрпасивними та контрактивними щодо тільки аналітичних рахунків з обліку розрахунків за податком на додану вартість і за акцизним збором, які входять до субрахунка 641 “Розрахунки за податками й платежами”. Отже, відкрити відповідні аналітичні рахунки для обліку розрахунків із бюджетом можна лише до перших двох субрахунків синтетичного рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

При цьому, на наш погляд, треба брати до уваги значимість податків, позначаючи відведені для них аналітичні рахунки четвертою цифрою коду з урахуванням того, що перша цифра, котра означає клас рахунків – 6, друга – номер синтетичного рахунка в цьому класі – 4, третя – номер субрахунка 1 чи 2, визначені в Плані рахунків. Такий підхід дає змогу забезпечити кодування

аналітичних рахунків відповідно до потреби будь-якого сільськогосподарського підприємства. Зокрема, можна рекомендувати в графі 1 відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом, що відкривається до журналу 3, або відомості до журналу-ордера № 8 с.-г. за рахунком 64 “Розрахунки за податками й платежами” замість порядкового номера вказувати шифри аналітичних рахунків.

Загальна місткість кодів за цієї нумерації є достатньою для того, щоб забезпечити шифрування всіх аналітичних рахунків, необхідних для розрахунків із бюджетом на будь-якому підприємстві. Адже до субрахунків 641 та 642 можна відкрити загалом 18 аналітичних рахунків відповідно із номерами 6411 – 6419 та 6421 – 6429.

Зразок визначення шифрів аналітичних рахунків для розрахунків із бюджетом

Шифр	Найменування рахунків
6411	Податок на додану вартість
6412	Податок на прибуток підприємства
6413	Податок на землю
6414	Прибутковий податок з оплати праці
І т. д.	

За таким самим принципом можна відкривати відповідні аналітичні рахунки за визначеними субрахунками до синтетичного рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням”, тим більше, що до нього передбачено п’ять таких субрахунків: 651 “За пенсійним забезпеченням”; 652 “За соціальним страхуванням”; 653 “За страхуванням на випадок безробіття”; 654 “За індивідуальним страхуванням”; 655 “За страхуванням майна”, які дають змогу розмежувати розрахунки за кожним видом цих відрахувань.

Зауважимо, що на окремих підприємствах за цими платежами обмежуються відкриттям лише субрахунків, нехтуючи обліком за аналітичними рахунками. У той же час очевидно, що відрахування до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності необхідно обліковувати окремо від внесків до Фонду загальнообов’язкового державного соціального

страхування на випадок безробіття чи до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань тощо. Тому як за податками, так і за внесками на соціальні заходи до субрахунків слід відкривати аналітичні рахунки, тим більше, що аналогічні відрахування проводяться окремо з фонду оплати праці, платником за ними є підприємство, та утримуються з доходів (оплати праці) громадян, хоч і за різними ставками у відсотках.

Варто звернути увагу, що в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30. 11. 99 р., не передбачено окремих синтетичних рахунків чи субрахунків для обліку валових витрат і валових доходів, визначальних при обчисленні оподаткованого прибутку, отже, розрахунків за податком, що сплачується від нього. Разом з тим, це категорії, що використовуються лише у податковому обліку, вони не ідентичні загальноекономічним категоріям “витрати”, “валовий дохід”, їх не можна відобразити в системі кореспонденції встановлених рахунків фінансового обліку, а доведеться здійснювати копівки вибірки даних, необхідних для складання декларації про прибуток підприємства.

Із таким підходом до організації облікового забезпечення податкової звітності не можна погодитись. Адже позасистемне відображення валових витрат і валових доходів призводить до помилок при розрахунках за податком на прибуток, що має відчутні наслідки як для підприємств, так і для облікових працівників у випадку застосування фінансових санкцій через викривлення оподаткованого прибутку.

Тому мотивація розробників Плану рахунків, що облік має бути єдиним і спеціальних рахунків для податкового обліку не потрібно, непереконлива, бо як економічний зміст валових витрат, так і валових доходів не ідентичний категоріям витрат діяльності чи доходів і результатів діяльності, а фінансові результати не збігаються, як правило, з оподатковуваним прибутком. Це

визнають і розробники Плану рахунків, а тому передбачили спеціальні синтетичні рахунки 17 “Відстрочені податкові активи”, 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” для обліку різниць у сумі податку на прибуток, зумовлених незбіганням оподатковуваного прибутку в податковому обліку, та результатів фінансового обліку за новим Планом рахунків.

Противники податкового обліку валових витрат і валових доходів у системі кореспонденції рахунків можуть заперечити, що навіть за старим Планом рахунків, де для цього передбачені однойменні синтетичні рахунки 18 та 48, не всі підприємства їх використовували, а складали декларації на основі вибірки даних за рахунками з обліку коштів, розрахунків, реалізації, прибутків і збитків і придбаних матеріальних цінностей, визначали їх приріст чи убуток.

Так, це прийнятний спосіб для невеликих підприємств. Якщо обсяги виробництва значні, для операцій із придбання матеріальних цінностей, продажу продукції, товарів, робіт, послуг, масові, як правило, використовували рахунки 18 “Валові витрати” та 48 “Валові доходи”, що хоч і не зменшувало обсяг роботи бухгалтерів, але давало змогу вести систематичний і системний податковий облік протягом усього звітного кварталу, тобто рівномірно виконувати повсякденну роботу щодо забезпечення розрахунків за податком на прибуток, а не відкладати її на останні, без того напружені дні. Хоч при системному податковому обліку валових витрат і валових доходів також допускаються помилки в розрахунках за податком на прибуток, однак їх швидко виявляють і виправляють, оскільки забезпечується подвійний запис господарських операцій, звірка даних аналітичних реєстрів і Головної книги. При вибірці даних ці важливі методичні прийоми застосовувати не можна, тому помилки залишаються.

За новим Планом рахунків слід обліковувати валові витрати і валові доходи в системному порядку на окремих рахунках. У правомірності цього питання переконує як досвід застосування рахунків податкового обліку валових

витрат і валових доходів в Україні, так і зарубіжний досвід ведення податкового обліку за двома схемами:

а) без застосування окремих рахунків суто податкового обліку і визначення бази оподаткування шляхом коригування прибутку, визначеного за даними фінансового обліку, за вимогами норм податкового законодавства розрахунковим способом; така методика порівняно мало поширена;

б) визначення бази оподаткування за системою записів на спеціальних рахунках податкового обліку в певному взаємозв'язку з фінансовим обліком за спорідненими операціями; ця методика є превалюючою завдяки таким перевагам, як точність, достовірність, перманентний самоконтроль. З цією метою можна наприклад, використати один вільний синтетичний рахунок класу 8 “Витрати діяльності” 86 чи 89 для обліку валових витрат і класу 7 “Доходи і результати діяльності” 77 чи 78 для обліку валових доходів. Однак це може зробити лише Міністерство фінансів України, бо самі підприємства доповнювати План рахунків новими синтетичними рахунками не мають права. Для забезпечення системного обліку валових витрат і валових доходів нині можна рекомендувати підприємствам скористатися правом введення інших потрібних субрахунків до затверджених синтетичних рахунків. Зокрема, валові витрати можна обліковувати на окремому субрахунку в складі синтетичного рахунка 84 “Інші операційні витрати”, а валові доходи – за субрахунком 747 до синтетичного рахунка 74 “Інші доходи”.

Слід зазначити, що податок на додану вартість, котрий підприємство нараховує при відвантаженні продукції, товарів покупцям, виконанні для них робіт і послуг, потрібно відображати на дебеті рахунка 70 “Доходи від реалізації” окремою графою. В той же час типові форми первинних документів, що використовують при реалізації: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, накладні внутрішнього призначення, оскільки вони розроблялись тоді, коли такого податку не було, не пристосовані для його відображення. Таким чином, це зумовило багатоваріантність, несистемність та послаблення уніфікації

облікового забезпечення звітності про податок на додану вартість. На первинних документах в одних випадках його відображали, як в т. ч., в інших – окремою сумою. В обліковому забезпеченні звітності це утруднювало перевірку правильності розрахунків щодо податку на додану вартість і було однією з причин установа спеціальної податкової накладної для спрощення контролю за нарахуванням і сплатою цього податку.

Податкову накладну виписують у двох примірниках. Оригінал видають покупцю, копію залишають у продавця. Податкові накладні складають лише зареєстровані платники податку на додану вартість; їх видають тільки суб'єктам підприємницької діяльності, які сплачують цей податок. При продажі товарів (робіт, послуг) за готівку фізичним особам, які не є платниками податку на додану вартість, податкові накладні не виписують. Податкові накладні не виписують при продажі товарів (робіт, послуг) на суму меншу ніж 20 грн. або при продажі квитків на транспорт, оплаті готельних послуг незалежно від вартості.

Якщо товарно-транспортна накладна виписується на кілька видів (найменувань) товарно-матеріальних цінностей при їх одночасному одержанні чи відвантаженні однією партією, в т. ч. і на звільнені від оподаткування, то податкові накладні мають бути окремими на матеріали, які обкладаються податком, та на ті, що звільнені від оподаткування. Тобто до однієї товарно-транспортної накладної може бути виписано дві податкові накладні. Але за умови, що зв'язки між покупцями і постачальниками є постійними, податкову накладну можна виписувати не на кожну партію товару, а об'єднати в одній дані кількох товарно-транспортних накладних. Однак об'єднувати записи можна за термін, не більший від календарного місяця, і виписувати її не пізніше останнього його дня. При цьому до зведеної податкової накладної додають реєстр товарно-транспортних накладних за період, що в ній відображено операції: п'ять, десять днів чи більше.

Важливими моментами є нумерація податкових накладних, дата їх виписування. Вона здійснюється за порядком записів у книзі обліку продажу товарів. Якщо ж на підприємстві кілька структурних підрозділів (філіалів), що не є самостійними платниками цього податку (не мають окремих рахунків у банку), але здійснюють розрахунки з покупцями, головне підприємство може надати їм право виписування податкових накладних. Для цього податковій інспекції повідомляють коди (шифри) структурних підрозділів і після реєстрації окремих книг обліку придбання та продажу товарів для цих підрозділів (філіалів) останні можуть виписувати власні податкові накладні. При цьому нумерація податкових накладних відображається дробом, у чисельнику якого ставлять номер за книгою обліку продажу товарів, а в знаменнику – код (шифр) структурного підрозділу (філіалу).

Податкові накладні виписують у день, коли зараховано гроші на рахунок продавця в банку, якщо це попередня оплата, або в день відвантаження (виконання) товарів (робіт) – при наступній оплаті за них, тобто за так званою “першою подією”. Тому при їх виписуванні дещо ускладнюється відображення дати, оскільки необхідно контролювати як момент відвантаження товару, так і надходження оплати за нього. Особливо це ускладнюється за наявності структурних підрозділів, які не мають окремих поточних рахунків, а виписка банку є лише на головному підприємстві.

До податкових накладних передбачені додатки № 1 і № 2. Додаток № 1 використовують, коли підприємство здійснюють відвантаження частин товарів, робіт або послуг, які входять у загальний комплекс, але окремо вартість кожного з них не визначається (агрегати і вузли, комплектуючі деталі при поставці обладнання, окремі вироби чи конструкції, що входять у комплект тощо). Перелік частково відвантажених окремими партіями виробів вказується в цьому додатку, а після відвантаження останньої партії виписується податкова накладна на всю вартість цілісних об'єктів.

Додаток № 2 складають тоді якщо після виписування податкової накладної були зміни відпускних цін, повернення товару або заборгованість покупця визнана безнадійною в судовому порядку. Згідно з ним проводиться коригування суми податку на додану вартість, що початково було визначено у податковій накладній. При цьому таке коригування відображається у продавця і покупця, але з тією відмінністю, що при зменшенні в першого податкового зобов'язання різниця у другого відноситься на збільшення податкового зобов'язання. Наприклад, завод штучної шкіри 10 жовтня 200__ року реалізував 1600 кв. м шкірзамінника меблевій фабриці за ціною 6 грн. на суму 9600 грн. Податок на додану вартість становив 1920 грн. Частина замінника виявилась нестандартною і за домовленістю сторін вартість усієї партії було зменшено на 25%. Таким чином, згідно з додатком № 2 до податкової накладної було скориговано ПДВ на суму 480 грн. У зв'язку з цим на заводі штучної шкіри слід записати дебет рахунка 70 “Доходи від реалізації”, кредит субрахунка 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість” – 480 грн. методом “червоне сторно”, а на меблевій фабриці дебет рахунка 704 “Вирахування з доходу”, кредит субрахунка 6411 – 480 грн. додатковою проводкою. Якщо ж коригування податку на додану вартість проводиться в бік збільшення, записи будуть такими: у продавця дебет 70, кредит 6411 додатковою проводкою; у покупця дебет 6411, кредит 63 додатковою проводкою.

Додаток № 2 до податкової накладної виписують у двох примірниках, реєструють в окремому журналі, нумерують дробом, у чисельнику якого ставлять порядковий номер додатка, а в знаменнику – номер податкової накладної, до котрої він складений.

Податкові накладні можна виписувати вручну, користуючись бланками, виготовленими типографським способом, або ж використовувати для цього комп'ютер, друкуючи їх за допомогою принтера. Останній спосіб значно полегшує складання податкових накладних, особливо якщо врахувати, що кожний з двох примірників має бути позначений позначною “Х”, що визначає,

який це екземпляр: оригінал чи копія. Це є дуже важливим, оскільки покупець може відображати податковий кредит за придбаними товарно-матеріальними цінностями, роботами і послугами лише на основі оригіналів податкових накладних. Відобразити такі показники із застосуванням копіювального паперу не можна. Тому на оформлення податкових накладних уручну йде надто багато часу.

Оригінал податкової накладної при попередній оплаті вартості товару (робіт, послуг) видають покупцеві після перевірки надходження грошей на рахунок продавця за випискою банку, на основі якої на податковій накладній вказують дату її виписування. Якщо покупець пред'явив платіжне доручення про оплату, а виписки банку на підприємстві ще немає, то цю дату можна поставити за позначкою банку про списання коштів з поточного рахунка покупця. Однак треба пам'ятати, що в цьому випадку можливі розходження, особливо при розрахунках з іншими містами, коли на рахунок продавця гроші можуть бути зараховані пізніше, ніж вони були списані з рахунка покупця. Особливо це є важливим при оплаті в останній день місяця, бо сума податку на додану вартість у цьому випадку може бути відображена в книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) за поточний звітний період і включена в податкову декларацію безпідставно. Не можна вказувати на податковій накладній дату платіжного доручення, бо вона часто відрізняється від дати його виконання банком до 10 днів.

Закон України “Про податок на додану вартість” передбачає, що платники цього податку мають окремо обліковувати операції з продажу і придбання, що обкладаються цим податком, і Державна податкова адміністрація України затвердила для цього спеціальні книги обліку продажу та придбання товарів (робіт, послуг).

У книгах обліку продажу чи придбання товарів (робіт, послуг) записи операцій здійснюють лише платники податку на додану вартість. Ці книги потрібні зареєструвати в районній чи міській податковій інспекції. Записи в

книзі продажу здійснюють за кожною власною податковою накладною, незалежно від того, виникають чи не виникають податкові зобов'язання за ПДВ, тобто його суми, котру слід сплатити в бюджет у хронологічному порядку за датою їх виписування. Відповідно в книзі обліку придбання товарів (робіт, послуг), записують дані податкових накладних, отриманих від постачальників, або податкового кредиту за ПДВ, тобто його суми, що потрібно відшкодувати підприємству з бюджету.

Облік розрахунків за податком на додану вартість у системі рахунків передбачає розмежування податкових зобов'язань і податкового кредиту. При цьому таке розмежування проводиться не тільки з поділом на податкові зобов'язання і податковий кредит, а й за термінами їх виникнення. Це дає змогу скласти декларації про податок на додану вартість без додаткового групування даних у позасистемному порядку, оскільки вони формуються в системі кореспонденції рахунків. Це стало можливим завдяки введенню окремих субрахунків до рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” для відображення ПДВ, котрий слід включити в декларацію у звітному періоді – 641 “Розрахунки за податками”, та його суми, що до згаданої декларації не включається – 643 “Податкові зобов'язання” та 644 “Податковий кредит”. На останніх двох субрахунках податок на додану вартість відображають відповідно у випадках надходження від покупців попередньої оплати (авансу) за продукцію, товари, послуги або якщо таку оплату авансом здійснено постачальникам (підрядникам) під майбутні поставки товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, послуг. Це зумовлено тим, що при попередній оплаті активи ще не реалізовані. Таким чином, на рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності” податкові зобов'язання віднести не можна. У той же час податкові зобов'язання виникають завжди за першою подією. Якщо першою подією було б відвантаження товарів, продукції (виконання робіт, послуг), податкове зобов'язання можна відразу записати за дебетом субрахунків 701, 702, 703 та кредитом субрахунка 641, до котрого треба відкрити аналітичний

рахунок 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість”. У випадку попередньої оплати за товари, продукцію, роботи чи послуги доводиться відображати податкове зобов’язання за дебетом спеціально введеного субрахунка 643 “Податкові зобов’язання” у кореспонденції з аналітичним рахунком 6411 “Розрахунки за податком на додану вартість”, а у випадку наступної реалізації товарів, продукції (робіт, послуг) перенести цю суму на дебет субрахунків 701, 702 чи 703 і списати за кредитом субрахунка 643 “Податкові зобов’язання”. Цей субрахунок є транзитним, тому що на ньому тимчасово за дебетом (хоч, як відомо, податкові зобов’язання – це суми ПДВ, віднесені на кредит субрахунка 641 з обліку розрахунків із бюджетом) обліковується сума податку на додану вартість (від дати надходження коштів, перерахованих підприємству покупцями як попередня оплата, до дати відвантаження їм товарів, продукції (виконання робіт, послуг)). Після проведення розрахунків з покупцями та замовниками субрахунок 643 “Податкові зобов’язання” закривається і сальдо не має. Аналітичний рахунок 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість” завжди має сальдо (дебетове – сума належного до відшкодування податкового кредиту, кредитове – сума податкових зобов’язань, що потрібно внести до бюджету). Теоретично його можуть закрити у випадку повних взаєморозрахунків із бюджетом, що буває надзвичайно рідко.

Відповідно при попередній оплаті постачальникам за активи, що надійдуть на підприємство пізніше, доводиться використовувати субрахунок 644 “Податковий кредит”, оскільки традиційна кореспонденція щодо відображення ПДВ за дебетом аналітичного рахунка 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість” і кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” тут не можлива. Її складають лише тоді, коли першою подією є надходження товарів, продукції, робіт, послуг від постачальників чи підрядників. При попередній оплаті постачальникам, одночасно з відображенням власне податкового кредиту в кореспонденції дебет

6411 та кредит 311, слід скласти проводку дебет 63, кредит 644. При наступному отриманні від постачальників оплачених раніше активів субрахунок 644 “Податковий кредит” закривають у кореспонденції з кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. Таким чином, субрахунок 644 “Податковий кредит” також є транзитним. Сума податку на додану вартість відображається тимчасово, причому за кредитом (хоч, як відомо, податковий кредит – це сума ПДВ, віднесена на дебет субрахунка 641 з обліку розрахунків із бюджетом) до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з постачальниками чи підрядниками.

Слід вказати, що назви субрахунків 643 і 644 невдалі. Вони не дають чіткого уявлення про те, що саме на них обліковується. Тим більше, що наведений у Інструкції до Плану рахунків, теж не прояснює ситуації. Зокрема, в ній зазначено: “На субрахунку 644 “Податковий кредит” ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов’язання” (підкреслення автора – Х. П.)”. Однак, річ у тім, що сума ПДВ, на яку підприємство зменшує податкове зобов’язання, відображається за дебетом субрахунка 641 “Розрахунки за податками”, а конкретніше – за дебетом аналітичного рахунка 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість”. Тому назву цих субрахунків бажано змінити, наприклад, на таку: 643 “Податкові розрахунки за податковими зобов’язаннями”; 644 “Податкові розрахунки з податкового кредиту”.

Назви субрахунків 641 “Розрахунки за податками” та 642 “Розрахунки за зобов’язковими платежами” можна доповнити словом “з бюджетом”, що дасть змогу з’ясувати зміст операцій, які будуть у них відображені.

Варто звернути увагу, що субрахунок 643 є контрактивним, а субрахунок 644 – контрпассивним до субрахунка 641. Отже, за наявності сальдо за субрахунком 643 воно відображається в активі балансу, а за субрахунком 644 – у пасиві, але не як заборгованість за розрахунками з бюджетом, а за статтею

“Інші оборотні активи” – сальдо за субрахунком 643 або ж статтею “Інші поточні зобов’язання” – сальдо за субрахунком 644.

Облік розрахунків із бюджетом господарські товариства ведуть на рахунку 64 “Розрахунки за податками і платежами”.

За кредитом рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” відображають нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплату, списання тощо.

Кореспонденція рахунків з обліку податків, зборів і платежів

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Нараховано:		
– податок на прибуток підприємств	98	641
– податок на додану вартість, акцизний збір з вітчизняних товарів, акцизний збір з імпортованих товарів, збір на розвиток виноградарства і хмелярства	70	641
– податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, податок з реклами, комунальний податок, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, державне мито	84 921	641
– плату за використання лісових ресурсів, плату за спеціальне користування водними ресурсами, плату за користування надрами, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, плату за землю, збір за право використання місцевої символіки, збір за право проведення кіно- і телезйомки, збір на право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	84, 921	641
– фіксований сільськогосподарський податок	84, 98, 921	641
– податок на доходи фізичних осіб (оплату праці)	66	641
– податок на дивіденди	67	641
– збір на обов’язкове державне пенсійне страхування від фонду оплати праці	84 23, 91, 92	651
– збір на обов’язкове соціальне страхування від фонду оплати праці	84 23, 91, 92	652
– збір на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття від фонду оплати праці	84 23, 91, 92	653
– збір на обов’язкове державне пенсійне страхування з доходів фізичних осіб	66	651
– збір на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття з доходів фізичних осіб	66	653
– збір у Пенсійний фонд при купівлі легкового автомобіля	10	651
– збір у Пенсійний фонд при імпорті тютюнових виробів	28	651
– збір у Пенсійний фонд при купівлі іноземної валюти	84, 92	651
– санкції податкової інспекції;	84, 94	641
Списано у кінці місяця витрати за податками, зборами і платежами, санкціями та за податком на прибуток	791	84, 92, 94, 98

Схема обліку за цим рахунком така. На підставі відповідних первинних документів – податкових накладних з податку на додану вартість, розрахунків встановленої форми за іншими податками і платежами та платіжних доручень

про їх перерахування у бюджет – здійснюють записи щодо кожного податку чи платежу в реєстрах аналітичного обліку розрахунків із бюджетом.

Оскільки є ряд специфічних особливостей визначення оподаткованого прибутку порівняно з відображенням прибутку у фінансовому обліку, то у випадках, коли оподатковуваний прибуток за даними податкового обліку вийшов більшим, ніж прибуток за даними фінансового обліку, різниця з визначеного за такими базами податку при розрахунках із бюджетом буде відображена як відтерміновані податкові активи.

Наприклад, оподатковуваний прибуток становить 150 тис. грн., а прибуток за даними фінансового обліку – 140 тис. грн. Отже, податок на прибуток за даними податкового обліку буде визначений у сумі $150 \times 0,30 = 45$ тис. грн., а за даними фінансового обліку – $140 \times 0,30 = 42$ тис. грн. Ця різниця буде відображена як відтерміновані податкові активи на основі такої кореспонденції рахунків: дебет субрахунка 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності” – 42000 грн.; дебет рахунка 17 “Відстрочені податкові активи” – 3000 грн.; кредит субрахунка 641 “Розрахунки за податками” – 45000 грн.

У майбутньому цю різницю покриють за рахунок того, що прибуток за даними звіту про фінансові результати перевищить суму оподаткованого прибутку і податок на прибуток із цієї бази буде більшим, ніж обчислений у податковому обліку.

Наприклад, прибуток за даними фінансового обліку в першому кварталі 200_р. становить 190 тис. грн., оподатковуваний прибуток у податковому обліку – 170 тис. грн. Отже, за даними фінансового обліку податок на прибуток мав би становити $(190 \times 0,30) = 57$ тис. грн., але за даними податкового обліку сума податкових зобов'язань становить $(170 \times 0,30) = 51$ тис. грн. Таким чином, різниця $57 - 51 = 6$ тис. грн. буде відображена за статтею “Відстрочені податкові зобов'язання” у третьому розділі балансу на основі такої кореспонденції рахунків: дебет субрахунка 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”

– 57000 грн.; кредит субрахунка 641 “Розрахунки за податками” – 51000 грн.; кредит рахунка 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” – 6000 грн.

Розділ 10. Фінансовий облік і податковий облік формування власного капіталу та довготермінових зобов’язань

Статутний капітал господарського товариства – це вартісний вираз основних і оборотних засобів, котрими воно володіє. Статутний капітал фіксують і реєструють в установчих документах, зокрема в договорі учасників і статуті господарського товариства. Подальші зміни статутного капіталу можуть відбуватися лише за умови зміни статуту і повідомлення про це органу, що його зареєстрував.

Статутний капітал можна сформувати за рахунок майна (основних засобів, оборотних засобів), цінних паперів (акцій, облігацій, депозитів), деривативів – права власності на користування природними ресурсами, майном чи обладнанням, на інтелектуальну власність, коштів у т. ч. готівки та безготівкових, включаючи валюту.

Хоч величина статутного капіталу господарського товариства зафіксована в установчих документах і вона має дорівнювати сальдо за кредитом рахунка 40 “Статутний капітал”, на практиці виникають ситуації, коли його необхідно змінити. Такі зміни відображають як збільшення чи зменшення статутного капіталу. Так, при розширенні матеріально-технічної бази господарського товариства (його розбудові, придбанні основних засобів), якщо це відбувалось за рахунок прибутку підприємства, необхідно адекватно збільшити статутний капітал. Так само він збільшується при прийманні нових засновників. Зменшитись статутний фонд господарського товариства може внаслідок знищення майна, особливо основних засобів, стихійного лиха чи з інших причин. У будь-якому випадку потрібно внести зміни до статуту господарського товариства.

За кредитом рахунка 40 “Статутний капітал” відображають збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Аналітичний облік статутного капіталу ведуть за видами капіталу та кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Типові операції за рахунком 40 “Статутний капітал”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
За рахунок статутного капіталу сформовано пайовий капітал при реформуванні підприємства в господарське товариство	40	41
Анульовано акції господарського товариства	40	45
Зменшення статутного капіталу у випадках зміни часток засновників	40	46
Зменшено статутний капітал унаслідок зменшення номінальної вартості акцій	40	67
Частину пайового капіталу приєднано до статутного капіталу	41	40
Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	40
Збільшення статутного капіталу за рахунок резервного капіталу	43	40
Збільшено статутний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	44	40
Відображення внеску за вартістю, вказаною у засновницьких документах	46	40
Збільшено статутний капітал за рахунок обміну облігацій на акції	52	40
Спрямована сума дивідендів на збільшення статутного капіталу	67	40

Для обліку пайового капіталу, тобто вартості основних і оборотних засобів підприємств, на котрих воно розпайоване (приватні орендні підприємства, акціонерні товариства, спілки власників тощо), призначено рахунок 41 “Пайовий капітал”.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Аналітичний облік за рахунком 41 “Пайовий капітал” ведуть за видами капіталу.

Типові операції за рахунком 41 “Пайовий капітал”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Повернуто частину пайового капіталу готівкою	41	30
Повернуто частину пайового капіталу з рахунків у банку	41	31
Частину пайового капіталу приєднано до статутного капіталу	41	40
Покрито збитки за рахунок пайового капіталу	41	44
Розподілено пайовий капітал між учасниками	41	67
Одержано як внесок до пайового капіталу:		
– основні засоби	10	41
– необоротні матеріальні активи	11	41
– нематеріальні активи	12	41
– довготермінові фінансові інвестиції	14	41
– капітальні вкладення	15	41
– виробничі запаси	20	41
– молодняк тварин	21	41

– малоцінні та швидкозношувані предмети	22	41
– товари	28	41
– готівку	30	41
– кошти на поточні рахунки	31	41
– поточні фінансові інвестиції	35	41
Розпайовано підприємство	40	41
Збільшення пайового капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	41
Збільшено пайовий капітал за рахунок розподіленого прибутку	44	41
Збільшено суму пайового капіталу за рахунок списаної довготермінової позики	50	41
Те саме за рахунок списаної короткотермінової позики	60	41
Те саме за рахунок кредиторської заборгованості постачальників	63	41
Те саме з оплати праці	66	41
Збільшено пайовий капітал за рахунок нарахованих дивідендів учасників	67	41
Зараховано до пайового капіталу списану іншу кредиторську заборгованість	68	41

Рахунок 42 “Додатковий капітал” призначений для узагальнення інформації про суми, на котрі вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів і вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунка 42 “Додатковий капітал” відображають збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

На субрахунку 421 “Емісійний дохід” відображають різницю між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

На субрахунку 422 “Інший вкладений капітал” обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 “Дооцінка активів” відображають суму дооцінки (уцінки) активів, що здійснюють у випадках, передбачених законодавством і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” відображають вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.

На субрахунку 425 “Інший додатковий капітал” обліковують інші види додаткового капіталу, що не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

Типові операції за рахунком 42 “Додатковий капітал”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Уцінка раніше дооцінених основних засобів	42	10
Уцінка інших необоротних матеріальних активів	42	11
Уцінка нематеріальних активів	42	12
Відображення індексації зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів у зв'язку з їх дооцінкою	42	13
Списання перевищення номінальної вартості акцій за довготерміновими фінансовими інвестиціями над вартістю їхньої реалізації	42	14
Уцінка незавершеного будівництва	42	15
Списано уцінку виробничих запасів	42	20
Списано уцінку МШП	42	22
Списано уцінку товарів	42	28
Списано уцінку поточних фінансових інвестицій	42	35
Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	40
Збільшення пайового капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	41
Створено резервний фонд за рахунок додаткового капіталу	42	43
Зарахування додаткового капіталу до прибутку господарського товариства при його ліквідації та розподілі майна серед учасників	42	44
Анульовано акції, раніше викуплені за ціною, вищою за номінальну вартість, на суму, що перевищує номінальну вартість	42	45
Зменшення додаткового капіталу за рахунок зміни номінальної вартості акцій	42	46
Визначення доходу за безоплатно отриманими основними засобами після їхньої повної амортизації	42	74
Індексація (дооцінка) основних засобів	10	42
Дооцінка необоротних матеріальних активів	11	42
Дооцінка нематеріальних активів	12	42
Списання зносу основних засобів, що були проіндексовані, при їх вибутті	13	42
Відображення різниці між вартістю зарахованих як довготермінові фінансові інвестиції акцій та їх номінальною вартістю	14	42
Дооцінка незавершеного будівництва	15	42
Проведено дооцінку виробничих запасів	20	42
Оприбутковано безоплатно одержаний молодняк або його до оцінка	21	42
Проведено дооцінку МШП або безоплатне отримання	22	42
Одержано безоплатно напівфабрикати або їх до оцінка	25	42
Одержано безоплатно готову продукцію або її до оцінка	26	42
Одержано безоплатно сільськогосподарську продукцію	27	42
Одержано безоплатно товари	28	42
Відображення емісійного доходу, отриманого готівкою, за акціями	30	42
Відображення емісійного доходу, отриманого на рахунок у банку, за акціями	31	42
Відображення дооцінки поточних фінансових інвестицій	35	42
Зараховано цільові внески і цільові надходження як додатковий капітал	48	42

Рахунок 43 “Резервний капітал” призначений для узагальнення інформації про стан і рух резервного капіталу господарського товариства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок

нерозподіленого прибутку. Резервний капітал формують за рахунок щорічних відрахувань не менш ніж 5% від його суми, в акціонерних товариствах він має бути більшим, ніж 25% від статутного капіталу.

За кредитом рахунка 43 “Резервний капітал” відображають створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу здійснюють за його видами та напрямками використання.

Типові операції за рахунком 43 “Резервний капітал”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Збільшення статутного капіталу за рахунок резервного капіталу	43	40
Погашення непокритих збитків минулих років за рахунок резервного капіталу	43	44
Створено резервний капітал за рахунок додаткового капіталу	42	43
Створено резервний капітал за рахунок прибутку звітного року	44	43

Обліковують нерозподілений прибуток або збитки, якщо вони не списані за рахунок інших джерел, на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. За кредитом відображають різницю між балансовим прибутком і його використаною протягом звітного року сумою. Якщо підприємство має за рік балансовий збиток, то за дебетом згаданого рахунка відображають суму збитку, перенесену з рахунка 79 “Фінансові результати”. За кредитом відображають списання збитку в наступні роки. Тому схема обліку ґрунтується на бухгалтерських довідках основні для записів операцій за вказаним рахунком.

На субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений” відображають наявність і рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 “Непокриті збитки” відображають непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів),

виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

Виправлення помилок за минулий рік, виявлених у поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” відображають кореспонденцією рахунка 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об’єктів класів 1 – 6.

Типові операції за рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Збільшено статутний капітал за рахунок прибутку	44	40
Збільшено пайовий капітал за рахунок прибутку	44	41
Створено резервний капітал за рахунок прибутку	44	43
Списана сума розподіленого прибутку звітного року або збитків минулих років	44	44
Створення цільового фінансування і цільових надходжень за рахунок прибутку	44	48
Нараховано премії чи дисконт за викупленими облігаціями	44	52
Відрахування у Пенсійний фонд і фонд соціального страхування із суми розподіленого прибутку серед учасників – фізичних осіб	44	65
Нараховані дивіденди учасникам за рахунок прибутку	44	67
Списання збитків від фінансово-господарської діяльності	44	79
Покрито збитки за рахунок статутного капіталу	41	44
Зарахування додаткового капіталу до прибутку при ліквідації господарського товариства і розподілі майна серед учасників	42	44
Те саме щодо резервного фонду	43	44
Покриття збитків минулих років за рахунок резервного капіталу	43	44
Списання доходів від фінансово-господарської діяльності	79	44

На рахунку 45 “Вилучений капітал” обліковують вилучений капітал, у випадку викупу власних акцій (часток) в акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

За дебетом рахунка 45 “Вилучений капітал” відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Аналітичний облік вилученого капіталу здійснюють за видами акцій (вкладів, паїв), іншого вилученого капіталу.

Типові операції за рахунком 45 “Вилучений капітал”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Викуплено акції власної підписки за готівку	45	30
Викуплено акції в акціонерів шляхом перерахування коштів через банк	45	31
Те саме шляхом передачі отриманих короткотермінових векселів	45	34
За рахунок одержаної довготермінової позики погашена фактична вартість часток, викуплених товариством у його учасників	45	50
Проведено обмін акцій на облігації	45	52
За рахунок одержаної короткотермінової позики погашена фактична вартість часток, викуплених товариством у його учасників	45	60
Видано вексель у рахунок погашення фактичної вартості часток, викуплених товариством у його учасників	45	62
Продано за готівку акцій, викуплених підприємством	30	45
Надійшли кошти на рахунки в банку за акції, викуплені товариством	31	45
Анульовано акції, що раніше були викуплені, на суму номінальної вартості	40	45
Анульовано акції, що раніше були викуплені, на суму, котра перевищує номінальну вартість	42	45
Відображено заборгованість учасників за викуплені акції власної підписки	46	45

Початкова величина статутного капіталу дорівнює вартості майна (основних засобів, матеріалів, сировини, товарів, нематеріальних активів) і коштів господарського товариства. Подальші внески засновники господарського товариства відображають як зобов'язання учасників. Тому на основі протоколу зборів учасників, де зафіксована сума статутного капіталу та часток кожного з учасників, що підлягають до внесення, складають кореспонденцію рахунків дебет 46 “Неоплачений капітал”, кредит 40 “Статутний капітал”.

Фактичне внесення коштів засновниками відображають у кореспонденції рахунків дебет 30 або 31 і кредит 46, залежно від того, надійшли кошти готівкою чи в безготівковому порядку, дебет 10, 20 та ін. і кредит 46 при надходженні від засновників основних засобів чи товарно-матеріальних цінностей. При цьому важливою є реальна оцінка вкладу учасників при внесенні ними основних засобів чи товарно-матеріальних цінностей, оскільки часто бувають випадки завищення їхньої вартості. Підтвердженням реальної вартості майна, що вносять засновники товариства, можуть бути чеки, накладні, котрі засвідчують придбання. Якщо ж вони вносять раніше придбані матеріали чи основні засоби, а нинішня їх вартість незіставна внаслідок впливу інфляції за

останні роки, як доказ можуть бути довідки постачальників про ціни на аналогічні види майна або ж його експертна оцінка.

Одне з важливих питань обліку формування статутного капіталу – дотримання засновниками термінів внесення коштів чи майна, оскільки за несвоєчасне внесення законодавством передбачені фінансові санкції в розмірі 10% у розрахунку за рік. Фактичну дату внесення коштів у погашення заборгованості учасників за внесками в статутний капітал визначають за виписками банку, касовою книгою чи актом приймання-передачі.

Рахунок 46 “Неоплачений капітал” призначений для узагальнення інформації про зміни в складі неоплаченого капіталу підприємства.

За дебетом рахунка відображають заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюють за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) і за кожним засновником (учасником) господарського товариства.

Типові операції за рахунком 46 “Неоплачений капітал”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Повернуто готівкою кошти учасників, які відмовилися бути засновниками товариства	46	30
Повернуто кошти учасників, які відмовилися бути засновниками товариства, через банк	46	31
Відображення внеску за вартістю, подано в засновницьких документах	46	40
Відображена різниця між номінальною і продажною вартістю акцій	46	42
Відображено заборгованість учасників за викуплені акції власної підписки	46	45
Одержано від засновників як внески до статутного капіталу:		
– основні засоби	10	46
– інші необоротні матеріальні активи	11	46
– нематеріальні активи	12	46
– цінні папери (акції) інших підприємств	14	46
– незавершене будівництво чи машини і механізми в розібраному вигляді	15	46
– виробничі запаси	20	46
– молодняк худоби	21	46
– МШП	22	46
– товари	28	46
– готівку	30	46
– грошові кошти на рахунку в банку	31	46
– одержаний короткотерміновий вексель	34	46

– еквіваленти грошових коштів або інші поточні фінансові інвестиції	35	46
Зменшення статутного фонду за рахунок зміни номінальної вартості акцій	40	46
Зменшення додаткового капіталу за рахунок зміни номінальної вартості акцій	42	46
Погашення довготермінової позики учасниками, що відображають як зменшення заборгованості за внесками у статутний капітал	50	46
Погашена учасниками заборгованість за виданим товариством довготерміновим векселем у рахунок зменшення їхньої заборгованості за внесками до статутного капіталу	51	46
Погашена учасниками заборгованість товариства із зобов'язань за облігаціями зменшенням їхньої заборгованості за внесками до статутного капіталу	52	46
Погашення короткотермінової позики учасниками, відображеного як зменшення їхньої заборгованості за внесками у статутний капітал	60	46
Оплачено учасниками виданий товариством короткотерміновий вексель у рахунок зменшення їхньої заборгованості за внесками до статутного капіталу	62	46
Оплачено учасниками заборгованість товариства перед постачальниками в рахунок зменшення заборгованості за внесками до статутного капіталу	63	46
Проведені внески до статутного капіталу за рахунок оплати праці	66	46
Проведені внески до статутного капіталу за рахунок дивідендів	67	46
Проведені внески до статутного капіталу за рахунок нарахованих відсотків	68	46

Формування власного капіталу відображають у системі кореспонденції рахунків, що залежить від особливостей його збільшення за рахунок певних активів.

Взаємозв'язок рахунків при формуванні власного капіталу

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
На основі статуту підприємства та договору його засновників відображено формування статутного капіталу	46	40	200,0
За рішенням учасників відраховано від прибутку на поповнення:			
– статутного капіталу	443	40	60,0
– пайового капіталу	443	41	35,0
– резервного фонду	443	43	12,0
Розпаювання майна серед членів КСП	40	41	1651,0
Надходження внесків від засновників:			
– готівкою	30	46	15,0
– на рахунок у банку	31	46	80,0
– матеріальними цінностями (сировина, молодняк тварин, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, напівфабрикати, товари) за справедливою вартістю	20-23, 25, 28	46	60,0
– основними засобами за справедливою вартістю	10, 15	46	35,0
– нематеріальними активами за справедливою вартістю	12	46	10,0
За згодою учасників зарахована до статутного капіталу належна їм сума дивідендів	671	40	12,0
Безоплатне надходження основних засобів	10	42	6,0
Після повної амортизації вартість безоплатно отриманих основних засобів зараховують до інших доходів	42	745	6,0

Зменшення власного капіталу також відображають у системі кореспонденції рахунків, зумовленій певними особливостями.

Взаємозв'язок рахунків при списанні власного капіталу

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Відображено повернення внесків учасників у статутний фонд при їх виході з товариства	40	672	100,0
Видано суму внесків учасникам	672	301, 311	100,0
Списано резервний фонд при ліквідації господарського товариства, що зараховують до нерозподіленого прибутку	43	441	120,0
Те саме за додатковим капіталом	42	441	130,0
Відображено ПДВ із вартості активів, що будуть розподілені серед учасників після повернення їм внесків у статутний капітал $[(130+120)\times 0,2:100]$	441	6411	50,0
Відображено відрахування до Пенсійного фонду та фонду соціального страхування із загальної суми вартості активів, що будуть розподілені серед учасників $(250,0\times(0,32+0,04+0,015):100)$	441	651, 652	93,75
При ліквідації товариства розподілено серед учасників вартість майна, що залишилося після повернення їм внесків і визначення податкових зобов'язань із ПДВ і відрахувань на соціальні заходи $(250,0-50,0-93,75)$			106,25
Утримано відрахування до Пенсійного фонду та фонду соціального страхування $(106,25\times(0,02+0,005))$	672	651, 653	2,66
Утримано прибутковий податок (10-20%)	672	6414	15,0
Видано учасникам належні суми за розподіленими активами, крім внесків у статутний фонд $(106, 25-2, 66-15,0)$	672	301, 311	88,59

На рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” узагальнюють інформацію про рух коштів, що за рішенням товариства резервують для забезпечення майбутніх витрат і платежів, і включають їх до витрат поточного періоду.

За кредитом рахунка відображають нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів здійснюють за їх видами, напрямками формування і використання.

Типові операції за рахунком 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списано виробничі запаси, витрачені на гарантійні ремонти	47	20
Списано витрати на проведення гарантійних ремонтів	47	23

Списано забраковану продукцію, продану на умовах гарантійного ремонту	47	24
Списано напівфабрикати, витрачені на гарантійні ремонти	47	25
Перераховано кошти на оплату гарантійного ремонту	47	31
Відображено послуги інших підприємств на проведення гарантійного ремонту	47	63
Нарахування страхових відрахувань на суми забезпечень відпусток	47	65
Нарахування оплати праці за час відпустки	47	66
Нарахування відсотків за рахунок створених забезпечень	47	68
Зарахування створених і не використаних забезпечень до інших операційних доходів	47	71
Здійснено відрахування для забезпечення відпусток будівельникам	15	47
Здійснено відрахування для забезпечення відпусток працівникам основного виробництва	23	47
Здійснено відрахування для забезпечення проведення витрат майбутніх періодів	39	47
Здійснено відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за рахунок заробітної плати працівників	66	47
Списано забезпечення, створені для розрахунків за іншими нарахованими відсотками	68	47
Здійснено відрахування для забезпечення оплати відпусток працівникам на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	81	47
Проведено відрахування на соціальні заходи на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	82	47
Відображення забезпечень на страхові відшкодування у страхових організаціях	84	47
Здійснено відрахування для забезпечення оплати відпусток загально-виробничого персоналу	91	47
Здійснено відрахування для забезпечення оплати відпусток адміністративному персоналу	92	47
Здійснено відрахування для забезпечення гарантійних зобов'язань (3% від суми чистого доходу від реалізації)	93	47
Здійснено відрахування для забезпечення сумнівних і безнадійних боргів	94	47

Для обліку асигнувань з бюджету на проведення протиепідемічних і карантинних заходів, підготовку кадрів, здійснення меліорації, покриття витрат на будівництво соціально-побутових об'єктів, їх експлуатацію тощо використовують рахунок 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. Умови бюджетного фінансування періодично змінюються, тому перелік асигнувань із бюджету не постійний, а визначається відповідно до чинних нормативних актів.

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних і юридичних осіб тощо (в т. ч. отримана гуманітарна допомога).

За кредитом рахунка 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” відображають кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування та цільових надходжень і витрат здійснюють за їх призначенням і джерелами надходжень.

Схема обліку за цим рахунком така. Відображають цільове фінансування і цільові надходження на підставі документів, що їх засвідчують: платіжних доручень, прибуткових касових ордерів, бухгалтерських довідок за кредитом рахунка. Використання цих коштів записують за дебетом рахунка на підставі документів на придбання медикаментів, дезінфікуючих засобів, отрутохімікатів і гербіцидів (рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних) та актів на їх витрачання, актів про виконання протиепідемічних заходів, актів про виконанні будівельно-монтажні роботи, рахунків-фактур на витрати з підготовки кадрів, бухгалтерських довідок про витрати на утримання об'єктів соціально-побутового призначення тощо.

Типові операції за рахунком 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Повернення невикористаних коштів цільового фінансування вартістю незавершеного будівництва, здійсненого за рахунок такого фінансування	48	15
Списання готівки використаної цільового фінансування	48	30
Списання готівки, використаної за рахунок грошових коштів, що знаходяться у банку	48	31
Списання дебіторської заборгованості в рахунок цільових внесків	48	37
Зараховані цільові внески і цільові надходження як додатковий капітал	48	42
Переоформлено цільове фінансування на довготермінову позику	48	50
Переоформлено цільове фінансування на короткотермінову позику	48	60
Анулювання бюджетного фінансування	48	64
За рахунок цільового фінансування нарахована оплата праці	48	66
Зарахування цільових внесків до доходів майбутніх періодів	48	69
Зарахування цільових внесків до іншого операційного доходу	48	71
Зарахування цільових внесків до інших доходів	48	74
Передача основних засобів підприємству як цільового фінансування (гуманітарна допомога)	10	48
Оприбуткування інших необоротних матеріальних активів як цільових внесків чи цільового фінансування	11	48
Оприбуткування нематеріальних активів як цільових внесків чи цільового фінансування	12	48
Надійшли основні засоби, нематеріальні активи в рахунок цільового фінансування, що потребують монтажу чи встановлення	15	48
Оприбуткування виробничих запасів як цільових внесків чи цільового фінансування	20	48
Оприбуткування молодняка як цільових внесків чи цільового фінансування	21	48
Оприбуткування МШП як цільових внесків чи цільового фінансування	22	48
Отримано готівкою кошти цільового фінансування	30	48
Отримано кошти цільового фінансування на рахунок у банку	31	48
Списано за рахунок фінансування довготермінову позику	50	48
Списано за рахунок фінансування цільового погашення короткотермінової позики	60	48

Погашено заборгованість перед постачальниками і підрядниками за рахунок цільового фінансування	63	48
Відображення заборгованості за фінансовою допомогою та пільгами ліквідаторам аварій тощо	64	48
Проведено розрахунки за іншими операціями за рахунок цільових внесків	68	48

За гострої потреби коштів господарські товариства можуть отримати в банку кредити. Залежно від терміну видачі позики поділяються на короткотермінові та довготермінові. Як правило, позики на виробничі потреби є короткотерміновими, їх видають на термін, не більш ніж один рік. Довготермінові позики видають на капітальні вкладення. Терміни їх погашення становлять, як правило, кілька років. За користування позиками сплачують певні відсотки.

Використовують позики шляхом перерахування їх платіжними дорученнями постачальникам в оплату за товарно-матеріальні цінності, роботи і послуги або отриманням готівки в касу за грошовими чеками. Погашають позики на основі платіжних доручень про перерахування коштів на цю мету з поточного рахунка. Видають і погашають позики на основі кредитного договору, де узгоджують суму кредиту, термін, на який його видають, процентну ставку за користування позикою, матеріальне забезпечення чи гарантії повернення позики.

Обліковують короткотермінових та довготермінові позики підприємства окремо за кожною сумою отриманої позики. Це зумовлено тим, що за кожною з них встановлюють у кредитних договорах різні відсотки, терміни погашення кредитів.

На рахунку 50 “Довгострокові позики” обліковують розрахунки за довготерміновими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, що не є поточним зобов’язанням.

За кредитом рахунка 50 “Довгострокові позики” відображають суми отриманих довготермінових позик, а також переведення короткотермінових (відтермінованих) у довготермінові, за дебетом – погашення заборгованості за

ними та переведення до поточної заборгованості за довготерміновими зобов'язаннями.

Аналітичний облік здійснюють за позикодавцями (банками) щодо кожного кредиту (позики) окремо та термінами погашення кредиту (позик).

Типові операції за рахунком 50 “Довгострокові позики”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Повернуто довготермінову позику за рахунок довготермінових фінансових інвестицій	50	14
Погашення довготермінових позик передачею незавершеного будівництва	50	15
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками готівкою	50	30
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками з рахунка в банку	50	31
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками за рахунок інших коштів	50	33
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками передачею короткотермінових векселів одержаних	50	34
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками за рахунок коштів покупців (замовників)	50	36
Погашено заборгованість за довготерміновими позиками за рахунок коштів різних дебіторів	50	37
Збільшено суму пайового капіталу за рахунок списаної довготермінової позики	50	41
Погашення довготермінової позики учасниками, що відображають як зменшення їхньої заборгованості за внесками в статутний капітал	50	46
Погашено довготермінову позику за рахунок цільових внесків	50	48
Переоформлено довготермінову позику на відтерміновану довготермінову позику	50	50
Видано облігації на суму довготермінової позики	50	52
Переоформлено довготермінову позику на інші довготермінові зобов'язання	50	55
Погашено довготермінову позику за рахунок короткотермінової	50	60
Довготермінові позики переведено у поточну заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями при настанні терміну погашення протягом 12 місяців із дати балансу	50	61
Погашено довготермінову позику за рахунок розрахунків за іншими операціями	50	68
Зараховано як інший операційний дохід суму списаної довготермінової позики	50	71
Зараховано як інші фінансові доходи суму списаних довготермінових позик	50	73
Зараховано як інші доходи суму списаних довготермінових позик	50	74
За рахунок суми страхового відшкодування втрат від надзвичайних подій погашено довготермінову позику	50	75
Вкладення як довготермінових фінансових інвестицій в інші підприємства отриманих довготермінових позик	14	50
Оплата за рахунок довготермінових позик вартості робіт або машин і механізмів без відображення як розрахунки з постачальниками і підрядниками	15	50
Отримано довготермінову позику готівкою	30	50
Зараховано на рахунок товариства довготермінову позику	31	50
Відображено оплату за рахунок довготермінової позики, ще не отримані постачальниками чи підрядниками	33	50
Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок довготермінових позик	35	50
Перерахування авансів підрядникам і постачальникам за рахунок довготермінової позики	37	50
За рахунок одержаної довготермінової позики погашена фактична вартість часток, викуплених товариством у його учасників	45	50
Одержано довготермінову позику для повернення цільового фінансування	48	50
Погашено заборгованість, забезпечену виданим векселем, за рахунок довготермінової позики	51	50
Погашено заборгованість за розрахунками з власниками облігацій, з нарахованих	52	50

премій за облігаціями; списано нараховані суми дисконту за рахунок довготермінової позики банку		
Погашено заборгованість перед орендодавцем за одержані об'єкти довготермінової оренди за рахунок довготермінової позики	53	50
Переоформлено короткотермінову позику на довготермінову (продлонгація)	60	50
Надано довготермінову позику для погашення поточної заборгованості за довготерміновими зобов'язаннями	61	50
Надано довготермінову позику для погашення заборгованості за виданими короткотерміновими вексями	62	50
Погашено заборгованість перед постачальниками і підрядниками за рахунок довготермінової позики	63	50
Сплачено податки (платежі) до бюджету за рахунок довготермінової позики	64	50
Погашено заборгованість перед страховими органами за рахунок довготермінової позики	65	50
Погашено заборгованість за іншими операціями за рахунок довготермінової позики	68	50
Проведено оплату інших операційних витрат за рахунок довготермінової позики	84	50
Оплачено за рахунок довготермінової позики загальновиробничі витрати	91	50
Оплачено за рахунок довготермінової позики адміністративні витрати	92	50
Оплачено за рахунок довготермінової позики витрати, пов'язані зі збутом	93	50
Оплачено за рахунок довготермінової позики інші витрати або курсова різниця за позичкою в іноземній валюті	94	50
Оплачено за рахунок довготермінової позики фінансові витрати	95	50
Оплачено за рахунок довготермінової позики надзвичайні витрати	99	50

Господарські товариства, поряд із отриманням векселів від боржників, можуть також здійснювати оплату за такою формою розрахунків постачальникам, підрядникам, іншим підприємствам за одержані від них товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і послуги. Одержані векселі від покупців обліковують окремо – для цього призначений субрахунок 162 “Довгострокові векселі одержані” та рахунок 34 “Короткострокові векселі одержані”. Векселі, що товариство виписує і видає своїм кредиторам, обліковують на рахунку 51 “Довгострокові векселі видані”.

Схема обліку за цим рахунком така. Товариство виписує вексель на суму поставлених йому товарно-матеріальних цінностей чи виконаних робіт, наданих послуг і передає його підприємству, перед котрим виникла заборгованість з цього приводу. Видані векселі реєструють у спеціальному описі. Кожний вексель записують як заборгованість певному підприємству. Загальний підсумок виданих за місяць векселів є кредитовим обігом, а сума сплачених коштів за виданими вексями – дебетовим обігом за вказаним рахунком.

Одночасно треба списати бланки виданих векселів за кредитом позабалансового рахунка 08 “Бланки суворого обліку” за умовною оцінкою 0,1 мінімуму оплати праці та відобразити за дебетом позабалансового рахунка 05 “Гарантії та забезпечення надані” суми за виданими простими, індосованими (переданими), авальованими (гарантованими до оплати третьою особою) векселями для контролю за ними до отримання повідомлення про їх оплату. Після цього їх списують за кредитом позабалансового рахунка 05 за вексельними сумами.

На рахунку 51 “Довгострокові векселі видані” за кредитом відображають видачу векселя в забезпечення за отримані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

Аналітичний облік здійснюють за кожним виданим векселем.

Типові операції за рахунком 51 “Довгострокові векселі видані”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Погашено заборгованість перед власниками довготермінових векселів готівкою	51	30
Оплачений довготерміновий вексель, пред’явлений векселетримачем, через банк	51	31
Індосований довготерміновий вексель на користь векселедавця в рахунок оплати за відвантажену продукцію	51	36
Погашено заборгованість різних дебіторів поверненням ними довготермінових векселів виданих	51	37
Збільшено заборгованість за внесками до статутного капіталу поверненням виданих довготермінових векселів	51	46
Погашено заборгованість за векселем довготерміновою позикою	51	50
Одержано короткотермінову позику для погашення заборгованості, забезпеченої виданим довготерміновим векселем	51	60
Переоформлено виданий довготерміновий вексель на поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями	51	61
Зараховано курсову різницю виданим векселем в іноземній валюті	51	74
Видано довготерміновий вексель на суму заборгованості перед постачальниками та підрядниками	63	51
Видано на суму довготермінових векселів заборгованості перед бюджетом	64	51
Видано на суму довготермінових векселів заборгованості перед органами страхування	65	51
Видано на суму довготермінових векселів заборгованості за іншими операціями	68	51
Курсова різниця за довготерміновим векселем, виданим в іноземній валютні, на підприємствах, що не використовують рахунки 9 класу	84	51
Курсова різниця за векселем в іноземній валюті	94	51

Рахунок 52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями” призначений для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями терміном погашення більш ніж дванадцять місяців із дати балансу.

За кредитом субрахунка 521 “Зобов’язання за облігаціями” обліковують боргові зобов’язання за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунка 522 “Премія за випущеними облігаціями” здійснюють облік нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом – погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями.

За дебетом субрахунка 523 “Дисконт за випущеними облігаціями” обліковують суми дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом – списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довготермінових зобов’язань за облігаціями здійснюють за їх видами та термінами погашення.

Типові операції за рахунком 52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Погашено заборгованість перед власниками облігацій готівкою	52	30
Погашено заборгованість перед власниками облігацій через банк	52	31
Погашена учасниками заборгованість підприємства із зобов’язань за облігаціями збільшення їхньої заборгованості за внесками до статутного капіталу	52	46
Списано нараховані суми дисконту за рахунок довготермінової позики банку	52	50
Облігації переписані з одного власника на іншого	52	52
Переоформлено заборгованість за довготерміновими облігаціями на поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями	52	61
Курсова різниця за довготерміновими облігаціями зарахована до інших доходів	52	74
Надійшла готівка від продажу облігацій	30	52
Надійшли кошти в банк від продажу облігацій	31	52
Видано облігації на суму розподіленого прибутку серед учасників	44	52
Проведено обмін акцій на облігації	45	52
Погашено довготермінову позику за рахунок виданих облігацій	50	52
Проведено розрахунки з постачальниками і підрядниками облігаціями	63	52
Проведено розрахунки з іншими кредиторами облігаціями	68	52
Відображено витрати, пов’язані з випуском та обігом облігацій	95	52

Розділ 11. Фінансовий і податковий облік лізингових (орендних) операцій

Облік орендних операцій здійснюють відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”. Суми орендної плати визначають за Методикою розрахунку і порядком використання плати за оренду державного майна, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 04. 10. 95 р. із урахуванням змін від 19. 01. 2000 р.

Разом з тим, є певні особливості податкового обліку цих операцій, визначені Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Це насамперед, щодо визначень оренди (лізингу), її видів, термінів. Зокрема, згідно із Законом України “Про лізинг” фінансова оренда передбачає відшкодування не менш ніж 60% від вартості об’єкта лізингу в складі лізингових платежів. У Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств” така вимога відсутня.

Слід зазначити, що нині власниками майна, котре передається в оренду, можуть бути як окремі приватизовані, так і державні підприємства, або Фонд державного майна. Це зумовлює певні особливості податкового обліку, оскільки суму орендної плати при державній власності на орендовані основні засоби потрібно перераховувати до бюджету.

При міжнародному лізингу, якщо підприємство в Україні орендує основні засоби, ввезені з-за кордону, особливостями податкового обліку є нарахування і сплата ввізного мита, податку на додану вартість (а за окремими об’єктами і акцизного збору) та податку на репатріацію доходів, що не застосовується при оренді основних засобів, власниками котрих є вітчизняні підприємства.

Часто орендарі, орендуючи основні засоби здійснюють ремонт, реконструкцію, добудову, встановлюють телефонну лінію. При цьому виникає необхідність списання цих витрат, що також регулюється податковим законодавством і зумовлює особливості податкового обліку. Зокрема, якщо

підприємство-орендар за умовами договору¹ оренди має право здійснювати поліпшення об'єкта оренди, свої витрати на цю мету воно відносить не на валові витрати, а відображає як створення балансової вартості відповідної групи основних фондів з наступною амортизацією. При цьому вартість телефонного апарата та витрати на його під'єднання до ліній зв'язку відносяться до II групи основних фондів, а витрати на проектування, прокладення кабелю, підімкнення його до лінії зв'язку – до I групи основних фондів¹. За рештою таких витрат створюється балансова вартість об'єктів залежно від того, до якої групи належать орендовані основні засоби: за будівлями і спорудами, наприклад – у I групі; автомобілями – II; тракторами – в III тощо.

Валові доходи від здійснення операцій лізингу (оренди) – це такі доходи, котрі господарське товариство отримує в результаті передачі основних засобів або землі іншим підприємствам (підприємцям) під відсоток і на визначений термін. Оренда (лізинг) може бути оперативною, фінансовою і зворотною.

Оперативна оренда (лізинг) передбачає надання орендарю права користування основними фондами, що належать орендодавцю, на термін, не більший за період їхньої повної амортизації, з обов'язковим поверненням цих основних фондів орендодавцю. Право власності на орендовані основні фонди залишається в орендодавця протягом усього терміну оренди.

Фінансова оренда (лізинг) передбачає придбання орендодавцем основних фондів за замовленням орендаря з подальшою передачею орендарю права користування цими основними фондами на термін, що не перевищує їх повної амортизації, з обов'язковою передачею орендарю права власності на ці фонди.

При цьому слід пам'ятати, що витрати орендодавця на придбання основних засобів, котрі будуть передані у фінансовий лізинг (оренду), не включаються до валових витрат та і відображаються на рахунку 10 “Основні засоби”. Натомість орендар зараховує їх при одержанні у фінансовий лізинг (оренду) до складу основних засобів.

¹ Типовий договір фінансового лізингу затверджено Міністерством України у справах науки і технологій (наказ № 59 від 03.03.1998 р.).

Зворотний лізинг (оренда) – це продаж основних засобів фінансовій організації з наступним одночасним зворотним отриманням їх в оперативний чи фінансовий лізинг.

Земля може бути передана іншому підприємству (підприємцю) лише в оперативну оренду, тобто на визначений термін за обумовлену орендну плату. При цьому в договорі оренди обумовлюється цільове призначення землі та сума орендної плати.

Житлові приміщення можна передавати в оренду (лізинг) як на визначений термін, так і безтерміново. При передачі в оренду квартири чи житлового будинку в договорі оренди обумовлюється їх цільове використання та сума орендної плати. Максимальний її розмір для фізичних осіб, які орендують житлові приміщення для постійного проживання, регулює Кабінет Міністрів України. Якщо ж фізична особа орендує житлове приміщення для інших цілей або оренду здійснює юридична особа (підприємство чи підприємець), величина орендної плати регулюванню не підлягає.

Передані в оперативну оренду основні фонди обліковуються на балансі орендодавця з визначенням у реєстрах аналітичного обліку у відокремлену групу.

Прийняті в оперативну оренду основні фонди в орендаря зараховують на позабалансовий рахунок 01 “Орендовані необоротні активи” за балансовою і первісною вартістю орендодавця, зазначеною в договорі оперативної оренди. Реєстром аналітичного обліку основних фондів є копія інвентарної картки цього об’єкта або витяг з інвентарної книги, що має додати бухгалтерія орендодавця до акта приймання-передачі орендованих об’єктів. Ці картки (витяги) зберігають у бухгалтерії орендаря окремо. Прийняті в оперативну оренду основні фонди обліковують в орендаря за інвентарними номерами орендодавця.

На суму орендної плати виписують податкову накладну. Однак право на податковий кредит орендар має лише за умови, що він перерахував кошти

¹ Лист ДПА України від 06.12.99 р. № 6972/6/16-0216.

орендодавцю. Натомість у орендодавця податкові зобов'язання виникають за першою подією.

На підставі документів, що засвідчують повернення об'єкта орендодавцю, бухгалтерія орендаря списує його з позабалансового рахунка 01 та вилучає з картотеки відповідну інвентарну картку (витяг) і зберігає разом з актом приймання-передачі.

Орендодавець протягом терміну оренди нараховує за встановленими нормами амортизацію на повне відновлення зданих в оперативну оренду основних фондів із відображенням за дебетом рахунка 23 "Виробництво" (окремий субрахунок для обліку витрат на орендні послуги) і кредиту субрахунка 131 "Знос основних засобів".

Оскільки, згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 11. 08. 1997 р. № 869, виручка від реалізації після 10 серпня 1997 р. визначається за вартістю відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг) тобто за методом нарахування, витрати орендодавця списуються щомісяця з кредиту рахунка 23 на дебет рахунка 90 "Собівартість реалізації". Одночасно на належну до одержання суму орендної плати записують за дебетом субрахунка 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" у кореспонденції з кредитом рахунка 747 "Валові доходи" та одночасно дебет 747, кредит 703 "Доходи від реалізації робіт і послуг". У цьому ж звітному періоді належна за розрахунком сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунка 703 і кредитом субрахунка 6411 "З податку на додану вартість". Після надходження орендної плати на суму, вказану в розрахункових документах, дебетуються рахунки обліку грошових коштів у кореспонденції з кредитом субрахунка 373 "Розрахунки за нарахованими доходами".

Належну за договором оперативної оренди до сплати суму орендної плати орендар щомісячно відображає за кредитом рахунка 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" і дебетом рахунка 841 "Валові витрати" та субрахунка 644 "Податковий кредит" й одночасно за дебетом рахунка 23 "Виробництво" – при

використанні об'єктів оренди для виробничих потреб, і кредитом рахунка 841. При використанні об'єктів оренди для невиробничих потреб і виконання капітальних вкладень господарським способом за дебетом і кредитом рахунка 841 "Валові витрати" сума орендної плати не відображається, а прямо відноситься на рахунки 949 "Інші витрати операційної діяльності" чи 15 "Капітальні інвестиції". Погашення заборгованості з орендної плати відображається за дебетом субрахунка 685 і кредитом рахунків з обліку грошових коштів.

Якщо за умовами договору на оперативну оренду основних фондів передбачається добудова, дообладнання, реконструкція і модернізація об'єктів оренди орендарем, витрати обліковуються як капітальні вкладення і після завершення робіт зараховуються до складу власних основних фондів записом за дебетом рахунка 10 "Основні засоби". На такі витрати нараховується амортизація¹. При поверненні об'єкта оренди орендодавцю його первісна вартість збільшується на вартість добудови, дообладнання, реконструкції та модернізації з урахуванням нарахованого зносу і відображається:

а) у порядку, передбаченому для податкового і бухгалтерського обліку придбання і продажу основних фондів, якщо орендодавець відшкодовує вартість орендарю;

б) у порядку, передбаченому для податкового і бухгалтерського обліку безоплатного одержання і передачі основних фондів, якщо вартість орендодавцем не відшкодовується.

Зміну характеристики і вартості повернутого об'єкта орендодавець заносить до інвентарної карточки, інвентарної книги або іншого реєстру аналітичного обліку основних фондів.

Сплачені орендодавцем відсотки за кредит на придбання об'єкта лізингу та витрати на його страхування у витрати, пов'язані з оперативною орендою, як

¹ Див.: п. 8.8. ст. 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

й у валові витрати не включаються, а відображаються безпосередньо за дебетом субрахунка 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”.

Передача у фінансову оренду об’єктів основних фондів відображається в орендодавця за дебетом субрахунка 161 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду” на вартість зданих у фінансову оренду об’єктів основних фондів та кредитом рахунка 10 або 28 – аналітичний рахунок об’єктів, призначених для фінансової оренди. Аналітичний облік на рахунку 161 здійснюють за кожним договором фінансової оренди.

В орендаря прийняті основні засоби записують за дебетом рахунка 10, субрахунки 103–105, окремі аналітичні рахунки “Основні засоби, взяті у фінансову оренду” і кредиту рахунка 53 “Довгострокові зобов’язання з оренди”, субрахунок 531 “Зобов’язання з фінансової оренди”, на вартість взятих у фінансову оренду об’єктів основних фондів за оцінкою, що згідно з П(С)БО 14 “Оренда” визначається за найменшою на початок терміну оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або нинішньою вартістю мінімальних орендних платежів. Аналітичний облік на субрахунку 531 здійснюють за кожним орендодавцем.

Щомісячна частина зобов’язання з фінансової оренди в орендодавця (вартість основних фондів, взятих у фінансову оренду, розділена на кількість місяців фінансової оренди) відображається за кредитом рахунка 16, субрахунок 161 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”, і дебетом субрахунка 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”. Крім цього, одночасно відображається належна до одержання сума орендної плати за дебетом субрахунка 373 у кореспонденції з субрахунком 747, а далі дебет 747, кредит 703. У цьому ж звітному періоді належна за розрахунком сума податку на додану вартість¹ відображається за дебетом субрахунка 703 і кредитом субрахунка 6411 та визначається фінансовий результат.

¹ Податок на додану вартість нараховується при фінансовій оренді лише на суму винагороди орендодавцю.

Після надходження орендної плати на суму, вказану в розрахункових документах, дебетуються рахунки обліку грошових коштів у кореспонденції з кредитом субрахунка 373.

Свої витрати, пов'язані з фінансовою орендою (оплату праці, відрахування тощо), орендодавець відображає у кореспонденції дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”, кредит рахунка 23 “Виробництво”, де вони попередньо нагромаджуються на окремих аналітичних рахунках. Такі витрати включають у його валові витрати.

Орендар нараховану амортизацію взятих у фінансову оренду основних фондів відображає за дебетом рахунків з обліку витрат виробництва і кредитом субрахунка 131 “Знос основних засобів”.

Щомісячна сума орендної плати за договором відображається за кредитом субрахунка 373 і дебетом субрахунка 531 “Зобов’язання з фінансової оренди” на суму нарахованої амортизації на повне відновлення взятих у фінансову оренду основних фондів; обліку витрат на виробництво та валових витрат – на суму винагороди орендодавцю за користування орендованими основними фондами. При цьому слід зазначити, що згідно з листом Державної податкової адміністрації України від 15. 02. 2000 р. № 775/6/15-1116 у валові витрати орендаря не включають суми орендної плати, якщо вона компенсує:

- а) вартість об’єкта, що амортизується;
- б) відсотки за сплачений орендодавцем кредит, оскільки такі суми відносяться орендодавцем на збільшення балансової вартості основних фондів;
- в) витрати орендодавця на ремонт об’єкта лізингу, якщо такі затрати перевищують 10% залишкової вартості¹;
- г) витрати на страхування.

Погашення заборгованості з орендної плати відображається за дебетом рахунка 373 і кредитом рахунків з обліку грошових коштів.

¹ Сума, що перевищує 5% залишкової вартості основних засобів, відноситься на її збільшення, а потім амортизується.

При переході орендованих основних фондів у власність орендаря у фінансовому обліку здійснюють записи за дебетом рахунка 10, субрахунки 103–105, аналітичні рахунки “Власні основні засоби”, і кредитом рахунка 10, субрахунки 103–105, аналітичні рахунки “Основні засоби, взяті у фінансову оренду”. Одночасно сума зносу цих об’єктів списується з дебета субрахунка 131 “Знос основних засобів”, аналітичний рахунок “Знос орендованих основних засобів”, у кореспонденції з кредитом субрахунка 131, аналітичний рахунок “Знос власних основних засобів”.

Аналогічно відображається у валових доходах сума орендної плати за землю чи основні засоби, передані у зворотний лізинг (оренду). При цьому в останньому випадку спочатку записують операції з продажу основних засобів, а потім – із нарахування і виплати орендної плати, відображення амортизації, витрат на ремонти так само, як при оперативній оренді (лізингу).

Таким чином, операції з оперативної та фінансової оренди (лізингу) відображаються у фінансовому і податковому обліку за взаємопов’язаною системою записів.

Кореспонденція рахунків за операціями оперативної оренди (лізингу)

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Передано в оперативну оренду приміщення складу первісною вартістю 15 тис. грн., залишковою вартістю – 10 тис. грн.:			
– в орендодавця	10	103	<u>15000</u> 10000
– в орендаря	01	–	<u>15000</u> 10000
Нарахування амортизації складу в орендодавця	23	131	125
Нараховано орендну плату:			
– в орендодавця ¹	373 747	747 713	720 720
– в орендаря (за невиробничими об’єктами – дебет 949, кредит 685)	841 23	685 841	600 600
Відображено податок на додану вартість:			
– податкове зобов’язання у орендодавця	713	6411	120
– податковий кредит орендаря (при перерахуванні орендної плати –	644	685	120

¹ У Листі ДПА від 13. 06. 2000 р. № 8154/7/15-1117 пояснення, що за умови зарахування орендної плати за оренду державного майна в повному обсязі до бюджету її не вважають доходом підприємств-орендодавця і в його податковому обліку не відображається.

дебет 6411, кредит 644)			
Списано витрати на оренду – у орендодавця	903	23	125
Проведено орендарем реконструкцію складу за свій рахунок в орендаря	151 103	20, 66, 65 151	1500 1500
Нараховано амортизацію витрат на добудову об'єкта в орендаря	23	131	19
Перерахування орендної плати:			
– в орендаря	685	311	720
– в орендодавця	311	373	720
Сплата орендодавцем податку на додану вартість	6411	311	120
Перерахування коштів у бюджет при оренді державного майна:			
– податку на додану вартість	6411	311	120
– суми орендної плати, визначеної згідно з законодавством	642	311	600
Списання витрат на оренду:			
– в орендодавця	793	903	125
– в орендаря	842 949 793	23 842 949	619 619 619
Зарахування доходів від оренди до фінансових результатів в орендодавця	713	793	600
Визначення фінансового результату від оренди в орендодавця (600-125)	793	44	475
Повернено об'єкт оренди орендодавцю після закінчення терміну оренди:			
– в орендаря		01	16500
– в орендодавця	103	103	<u>16500</u> 9856

За операціями фінансової оренди записи будуть такими.

Кореспонденція рахунків за операціями фінансової оренди

Найменування операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
А) В орендодавця			
Придбано основні засоби, призначені для фінансової оренди ¹ (вартість разом з ПДВ)	161	20, 28	12000
Щомісячне відображення:			
– частини вартості основних засобів	373	161	500
– частини суми винагороди (3000:24, плюс податок на додану вартість)	373 747	747 732	125+25 150
– податку на додану вартість	732	6411	25
Витрати з фінансової оренди	23 732	66, 65 23	50 50
Відсотки за кредит і страхування об'єкта фінансової оренди	373 747	747 684, 685	200 200
Оплата орендарем заборгованості	31	373	850
Списання витрат з оренди	793	732	50+25
Зарахування доходів від оренди до фінансових результатів	732	793	150
Відображення фінансового результату	793	44	75
Б) В орендаря			
Прийнято основні засоби у фінансову оренду (вартість об'єкта плюс сума винагороди)	10	531	15000
Щомісячне відображення суми:			
– амортизації основних засобів, взятих у фінансову оренду	23 531	131 611	500 500

¹ Витрати на доставку включаються до вартості об'єкта в кореспонденції рахунків, що залежить від способу доставки: дебет 152 і кредит 631, 23, 66, 65, тощо, а потім дебет 20, 28 і кредит 152.

– винагороди орендодавцю	841 23	611 841	125 125
– податку на додану вартість	644	611	25
– відсотків за кредит і страхування об'єкта фінансової оренди	952	684	200
Оплата орендодавцеві заборгованості	611, 684	311	850
Одночасно	6411	644	25
Списання витрат:			
– амортизація та винагороди орендодавцю	791	23	625
– відсотків за кредит	103	952	120
– страхових платежів	791	952	80

Для обліку відтермінованої заборгованості чи реструктуризованої заборгованості з податків, зборів, обов'язкових платежів призначений рахунок 55 “Інші довгострокові зобов'язання”. Зокрема, відповідно до прийнятих державними органами рішень господарського товариства на основі узгодження з податковими інспекціями, Пенсійним фондом, органами соціального страхування у ньому відображають відтерміновані чи реструктуризовані суми податку на додану вартість, податку на прибуток, плати (податку) за землю, акцизного збору, податку з власників транспортних засобів, зборів на обов'язкове соціальне страхування, обов'язкове державне пенсійне страхування тощо.

На цьому рахунку також обліковують інші операції, в т. ч. і за фінансовою допомогою на зворотній основі.

За кредитом рахунка 55 “Інші довгострокові зобов'язання” відображають збільшення довготермінових зобов'язань, за дебетом – їх погашення, переведення до короткотермінових, списання тощо.

Аналітичний облік здійснюють за кожним кредитором і видами залучених коштів.

Типові операції за рахунком 55 “Інші довгострокові зобов'язання”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Погашено зобов'язання з фінансової допомоги готівкою	55	30
Погашено зобов'язання з фінансової допомоги через банк	55	31
Переоформлено відтерміновану податкову заборгованість на поточну заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями	55	61

Зараховано відтерміновану заборгованість за податками, списану за рішенням уряду, до інших доходів	55	74
Отримано фінансову допомогу готівкою (на зворотній основі)	30	55
Отримано фінансову допомогу (на зворотній основі)	31	55
Переоформлено довготермінову позику на інші довготермінові зобов'язання	50	55
Переоформлено короткотермінову позику на інші довготермінові зобов'язання	60	55
Те саме щодо заборгованості постачальникам чи підрядникам	63	55
Те саме щодо податкової заборгованості	64	55
Те саме щодо заборгованості за страхуванням	65	55
Те саме щодо іншої кредиторської заборгованості	68	55

Розділ 12. Фінансовий облік позик і поточних зобов'язань

Для обліку кредитів банку, виданих на термін до 12 місяців, або таких, що були видані на цей термін, але вчасно не повернуті, тому відтерміновані чи винесені на протермінування, призначено рахунок 60 “Короткострокові позики”.

Аналітичний облік здійснюють за позикодавцями (банками) щодо кожного кредиту (позики) зокрема і термінами їх погашення.

Типові операції за рахунком 60 “Короткострокові позики”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Погашення короткотермінових позик передачею довготермінових фінансових інвестицій	60	14
Погашення короткотермінових позик передачею незавершеного будівництва	60	15
Погашено короткотермінову позику готівкою	60	30
Погашено короткотермінову позику з рахунків у банку	60	31
Повернення позики через вечірню касу банку чи іншими коштами, що перебували в дорозі	60	33
Погашено короткотермінову позику векселем одержаним	60	34
Погашено заборгованість за короткотерміновими позиками за рахунок оплати, що надійшла від покупців (замовників)	60	36
Погашено заборгованість за короткотерміновими позиками, виданими на індивідуальні потреби	60	37
Збільшено суму пайового капіталу за рахунок списаної короткотермінової позики	60	41
Погашення короткотермінової позики учасниками, відображене як зменшення їхньої заборгованості за внесками у статутний капітал	60	46
Надійшли цільові внески на погашення короткотермінової позики	60	48
Переоформлено короткотермінову позику на довготермінову	60	50
Переоформлено короткотермінову позику на інші довготермінові зобов'язання	60	55
Переоформлення короткострокової позики на відтерміновану чи протерміновану	60	60
Погашено короткотермінову позику за рахунок розрахунків за іншими операціями	60	68
Зараховано як інший операційний дохід суму списаної позики	60	71
Зараховано як інші фінансові доходи суму списаної позики	60	73

За рахунок страхових відшкодувань утрат від надзвичайних подій погашено короткотермінову позику	60	75
Вкладення як довготермінових фінансових інвестицій в інші підприємства отриманих короткотермінових	14	60
Оплата за рахунок короткотермінових позик вартості робіт або машин і механізмів без відображення як розрахунки з постачальниками і підрядниками	15	60
Отримано короткотермінову позику готівкою	30	60
Отримано короткотермінову позику на рахунок у банку	31	60
Придбані грошові документи за рахунок короткотермінової позики	33	60
Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок короткотермінових позик	35	60
Перерахування авансів підрядникам і постачальникам за рахунок короткотермінової позики	37	60
За рахунок одержаної короткотермінової позики погашена фактична вартість часток, викуплених товариством у його учасників	45	60
Повернено цільове фінансування за рахунок короткотермінової позики	48	60
Погашено довготермінову позику за рахунок короткотермінової	50	60
Одержано короткотермінову позику для погашення заборгованості, забезпеченої виданим довготерміновим векселем	51	60
Погашено заборгованість перед орендодавцем за одержані об'єкти довготермінової оренди за рахунок короткотермінової позики	53	60
Отримано короткотермінову позику для погашення поточної заборгованості за довготерміновими зобов'язаннями	61	60
Те саме за короткотерміновими векселями	62	60
Те саме для погашення заборгованості перед постачальниками чи підрядниками	63	60
Те саме з податків і платежів	64	60
Те саме перед органами страхування	65	60
Те саме за іншими операціями	68	60
Проведено оплату інших операційних витрат за рахунок позики	84	60
Оплачено за рахунок короткотермінової позики загальновиробничі витрати	91	60
Те саме щодо адміністративних витрат	92	60
Те саме щодо витрат на збут	93	60
Те саме щодо інших витрат або курсова різниця за позицією в іноземній валюті	94	60
Те саме щодо фінансових витрат	95	60
Те саме щодо надзвичайних витрат	99	60

Для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довготермінових, при настанні терміну погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу призначено рахунок 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”.

За кредитом рахунка 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями” відображають ту частину довготермінових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Аналітичний облік здійснюють за кредиторами та видами заборгованості.

Типові операції за рахунком 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Погашення поточної заборгованості за довготерміновими зобов’язаннями готівкою	61	30
Погашення поточної заборгованості за довготерміновими зобов’язаннями через банк	61	31
Погашення поточної заборгованості за довготерміновими зобов’язаннями за рахунок зменшення боргу дебіторів	61	37
Погашено поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями за рахунок довготермінової позики	61	50
Погашено поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями за рахунок короткотермінової позики	61	60
Видано короткотерміновий вексель на суму поточної заборгованості	61	62
Зараховано списану поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями як інший операційний дохід	61	71
Довготермінові позики переведено у поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями при настанні терміну погашення протягом 12 місяців з дати балансу	50	61
Переоформлено виданий довготерміновий вексель на поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями	51	61
Переоформлено довготермінові облігації на поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями	52	61
Переоформлено заборгованість перед орендодавцем за одержані об’єкти довготермінової оренди на поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями	53	61
Переоформлено відтерміновану податкову заборгованість на поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями	55	61

Облік виданих короткотермінових векселів здійснюють за однаковою методикою, як і виданих довготермінових векселів із тією відмінністю, що для останніх призначено рахунок 51 “Довгострокові векселі видані”, а на рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” обліковують розрахунки за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на котру підприємство видало векселі на термін не більш ніж дванадцять місяців.

За кредитом рахунка 62 “Короткострокові векселі видані” відображають видачу векселів постачальникам та іншим кредиторам, за дебетом – погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо.

Аналітичний облік ведуть за кожним виданим векселем та за термінами їх погашення.

Типові операції за рахунком 62 “Короткострокові векселі видані”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Оплачено видані векселі готівкою	62	30
Оплачено видані векселі через банк	62	31
Погашено заборгованість покупців поверненням ними виданого короткотермінового векселя	62	36
Погашено заборгованість інших дебіторів поверненням ними виданого короткотермінового векселя	62	37
Оплачено учасниками виданий підприємством короткотерміновий вексель у рахунок зменшення їхньої заборгованості за внесками до статутного капіталу	62	46
Оплачено вексель за рахунок довготермінової позики	62	50
Оплачено вексель за рахунок короткотермінової позики	62	60
Повернення переплати податків шляхом погашення виданого підприємством короткотермінового векселя	62	64
Списано заборгованість за векселем і зараховано її до іншого операційного доходу	62	71
Видано вексель у рахунок погашення фактичної вартості часток, викуплених товариством у його учасників	45	62
Видано вексель на суму поточної заборгованості	61	62
Видано вексель на суму заборгованості постачальникам	63	62
Видано вексель на суму податкової заборгованості	64	62
Видано вексель на суму заборгованості за соціальним страхуванням	65	62
Видано вексель на суму заборгованості іншим кредиторам	68	62
Видано вексель на суму фінансових санкцій на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	84	62
Видано вексель на суму фінансових санкцій на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	94	62

Як поточні зобов'язання на господарських товариствах відображають взаєморозрахунки з постачальниками з приводу отримання від них сировини, матеріалів, електроенергії, газу, основних засобів тощо, а також підрядниками, які виконують для них роботи, в т. ч. і капітальні вкладення, надають послуги, пов'язані з виробничою і невиробничою діяльністю підприємств. За отримані товарно-матеріальні цінності, роботи і послуги господарські товариства здійснюють оплату постачальникам у грошовій формі (готівкою чи перерахуванням коштів через банк) або за бартером, тобто відпускають взамін власну продукцію, товари, надають послуги чи виконують для них інші роботи.

Взаємовідносини з постачальниками і підрядниками господарського товариства здійснюють на підставі укладених між ними договорів постачання чи підряду.

Крім цього, обов'язковою умовою є виписування доручень типової форми при одержанні товарно-матеріальних цінностей від постачальників або видачі

продукції представникам підприємства-постачальника, якщо оплату за них здійснюють шляхом бартерного обміну.

Якщо постачальник вимагає попередню оплату за товарно-матеріальні цінності, що він має продати господарському товариству, він виписує рахунок-фактуру, згідно з чим йому будуть перераховані кошти через банк. Товарно-транспортну накладну в цьому випадку також виписують на основі доручення господарського товариства. Крім цього, постачальники виписують податкові накладні за першою подією, що відбулася: надходженням коштів як попередньої оплати чи попереднім відвантаженням товарно-матеріальних цінностей. Виконані підрядниками роботи і послуги оформляють актами встановленої форми.

Для оплати за отримані товарно-матеріальні цінності від постачальників безготівковим способом застосовують різні документи. Найпоширенішою формою є платіжні доручення, за котрими здійснюють як попередню, так і наступну оплату матеріалів, робіт і послуг.

В окремих випадках при взаємному довір'ї між господарським товариством і постачальником попередню оплату можуть не застосовувати. В цьому випадку розрахунки здійснюють за допомогою платіжних вимодоручень.

Для забезпечення своєчасності оплати за одержані товарно-матеріальні цінності, особливо при розрахунках з іншими містами, якщо постачальника і господарське товариство обслуговують різні відділення банків, що до того ж перебувають на значній віддалі один від одного, доцільно оплату здійснювати розрахунковими чеками. В окремих випадках при віддаленості постачальника чи підрядника доцільно застосувати розрахунки акредитивами. Практикують також розрахунки готівкою при відсутності податкової заборгованості на підприємстві.

Такі операції обліковують на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". За кредитом рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками та

підрядниками” відображають заборгованість за одержані від постачальників і підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо.

Аналітичний облік здійснюють окремо за кожним постачальником і підрядником щодо кожного документа (рахунку) на сплату.

Типові операції за рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Віднесено на постачальників (підрядників) вартість браку	63	24
Оплачено заборгованість готівкою	63	30
Оплачено заборгованість через банк	63	31
Оплачено заборгованість передачею отриманого короткотермінового векселя	63	34
Зараховано в погашення заборгованості борг за відвантажену продукцію при бартерному обміні	63	36
Проведено розрахунки через підвітну особу готівкою	63	37
Збільшено суму пайового капіталу за рахунок списання кредиторської заборгованості постачальників (підрядників)	63	41
Оплачено учасниками заборгованість підприємства перед постачальниками за рахунок погашення їхньої заборгованості за внесками у статутний капітал	63	46
Погашено заборгованість перед постачальниками і підрядниками за рахунок цільових внесків	63	48
Те саме за рахунок довготермінової позики	63	50
Видано довготерміновий вексель на суму заборгованості	63	51
Видано облігації на суму заборгованості	63	52
Переоформлено заборгованість на інші довготермінові зобов'язання	63	55
Погашено заборгованість перед постачальниками і підрядниками за рахунок короткотермінової позики	63	60
Видано короткотерміновий вексель на суму заборгованості	63	62
Зараховано дебіторську заборгованість за іншими операціями у рахунок погашення кредиторської заборгованості постачальників	63	68
Відображено вартість реалізованих постачальникам товарів, продукції тощо	63	70
Відображено курсову різницю при розрахунках з іноземними постачальниками (підрядниками)	63	71
Відображено вартість реалізованих постачальникам необоротних активів, майнових комплексів	63	74
Відображено капітальні вкладення, виконані підрядним способом	15	63
Оприбутковано від постачальників матеріали	20	63
Оприбутковано від постачальників молодняк тварин	21	63
Оприбутковано від постачальників МПП	22	63
Виконано підрядним способом роботи (послуги) для виробництва	23	63
Відображено забраковані матеріали, роботи або послуги	24	63
Оприбутковано товари, що надійшли від постачальників	28	63
Повернено переплату готівкою	30	63
Повернено переплату на рахунки в банку	31	63
Виконано підрядним способом роботи щодо майбутніх періодів	39	63
Виконано роботи щодо забезпечення гарантійних зобов'язань	47	63
Зараховано у погашення податкової заборгованості переплату постачальникам чи підрядникам згідно з актом взаємозвіряння	64	63
Зараховано у погашення заборгованості аванс або іншу кредиторську заборгованість	68	63

згідно з актом взаємозв'язання		
Відображено витрати на отриману тару від постачальників, що не оприбутковують	80	63
Відображено фінансові санкції постачальників і підрядників	84	63
Відображення робіт і послуг, виконаних при надзвичайних подіях, на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	85	63
Виконано роботи і послуги загальнопромислового характеру	91	63
Виконано роботи і послуги загальногосподарського характеру	92	63
Те саме, пов'язане зі збутом продукції	93	63
Відображено фінансові санкції постачальників і підрядників на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	94	63
Роботи і послуги, виконані при надзвичайних подіях на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	99	63

У господарських товариствах здійснюють операції з обов'язкового і добровільного страхування майна (основних засобів, виробничих запасів, незавершеного виробництва), ризиків при перевезенні вантажів і пасажирів, відрахування у Пенсійний фонд, на обов'язкове соціальне страхування, в т. ч. і на випадок безробіття, у Фонд соціального захисту інвалідів України, при продажі ювелірних і тютюнових виробів, при придбанні автомобілів, імпорті тютюнових виробів тощо.

Для обліку таких операцій призначений рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням".

За кредитом рахунка 65 "Розрахунки за страхуванням" відображають нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Аналітичний облік здійснюють за кожним видом зборів і відрахувань, страхувальниками та окремими договорами страхування.

Схема обліку за цим рахунком така. На підставі договорів страхування та карток розрахунків страхових платежів визначають суму платежів з добровільним чи обов'язковим страхуванням майна. Суму відрахувань у Пенсійний фонд і на соціальне страхування визначають у відомості обліку витрат на виробництво, відповідно до нарахованого фонду оплати праці за аналітичними рахунками з обліку витрат і встановлених відсотків відрахувань. Вирахування з оплати праці працівників на соціальне страхування визначають

на основі розрахунково-платіжних відомостей. Загальну суму цих платежів записують за кредитом рахунка. Сплату заборгованості з платежів за страхуванням і Пенсійному фонду відображають на основі платіжних доручень, а зарахування витрат на зменшення заборгованості за внесками на соціальне страхування – на основі розрахунків допомоги з тимчасової непрацездатності або інших виплат, установлених законодавством, за дебетом рахунка.

Типові операції за рахунком 65 “Розрахунки за страхуванням”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Видано з каси допомогу за соціальним страхуванням	65	30
Оплачено страхові платежі та внески з рахунка в банку	65	31
Зараховано кошти, що надійшли від покупців, на оплату внесків і платежів	65	36
Оплата іншими дебіторами заборгованості підприємства за страхуванням	65	37
Оплачено заборгованість за рахунок довготермінових позик	65	50
Видано довготерміновий вексель на суму заборгованості	65	51
Переоформлено заборгованість за страхуванням на інші довготермінові зобов'язання	65	55
Видано короткотерміновий вексель на суму заборгованості	65	62
Зараховано переплату за податками у погашення заборгованості за страхуванням	65	64
Оплачено заборгованість за рахунок короткотермінових позик	65	60
Нарахована оплата праці за тимчасовою непрацездатністю	65	66
Погашено заборгованість за страхуванням іншими кредиторами	65	68
Зараховано до інших доходів списану заборгованість за соціальним страхуванням	65	74
Проведено страхові відрахування з фонду оплати праці на капітальних вкладеннях	15	65
Те саме в основному виробництві	23	65
Те саме при виправленні браку	24	65
Отримано кошти на рахунок у банку від органів страхування	31	65
Проведено страхові відрахування з фонду оплати праці на роботах щодо майбутніх періодів	39	65
Те саме від забезпечень виплат відпусток	47	65
Зараховано переплату за страхуванням у погашення заборгованості за податками	64	65
Відраховано із зарплати на страхування на випадок безробіття та на пенсійне забезпечення	66	65
Нараховано внески на пенсійне забезпечення і на випадок безробіття з доходу (дивідендів)	67	65
Погашено заборгованість за рахунок інших кредиторів	68	65
Відображено відрахування на соціальні заходи на підприємствах, що використовують рахунки класу 8	82	65
Нараховано фінансові санкції органами страхування на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	84	65
Списання дебіторської заборгованості за страхуванням на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	85	65
Нараховано внески на соціальні заходи з фонду оплати праці загально виробничого призначення	91	65
Те саме загальногосподарського призначення	92	65
Те саме пов'язане зі збутом	93	65
Нараховано фінансові санкції органами страхування на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	94	65
Проведено відрахування з фонду оплати праці, нарахованої при ліквідації надзвичайних подій	99	65

Розділ 13. Фінансовий, управлінський і податковий облік оплати праці

13.1. Фінансовий та управлінський облік оплати праці

Для обліку нарахування і видачі оплати праці використовують рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”. На цьому рахунку обліковують розрахунки з постійними, тимчасовими і залученими працівниками з оплати праці, премій, допомоги за тимчасовою непрацездатністю, депонованих сум.

Схема обліку за цим рахунком така. Нараховану в первинних документах оплату праці записують щодо кожного працівника за кредитом окремих аналітичних рахунків у книгах обліку розрахунків з оплати праці чи розрахунково-платіжних відомостях. Видані суми записують за дебетом рахунків на підставі платіжних відомостей, видаткових касових ордерів або ж безпосередньо у розрахунково-платіжних відомостях за наявності підпису працівників про отриману оплату праці, коли застосовують останній варіант обліку розрахунків. Депоновану оплату праці записують у картки обліку розрахунків із депонентами.

За кредитом рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці” відображають нараховану працівникам підприємства основну та додаткову заробітну плату, премії, допомогу за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом – виплату заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати та інші утримання з оплати праці.

Нараховані, але не отриманні у встановлений термін суми оплати праці відображають за дебетом субрахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою” та кредитом субрахунка 662 “Розрахунки з депонентами”.

Аналітичний облік розрахунків із персоналом здійснюють за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Типові операції за рахунком 66 “Розрахунки з оплати праці”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Утримано з робітників – винуватців браку із заробітної плати	66	24
Виплачено заробітну плату	66	30
Перераховано кошти на виплату заробітної плати, премій, допомог в ощадний банк	66	31
У рахунок оплати праці видана путівка в санаторій, проїзні документи	66	33
Віднесення неповернутих підзвітних сум у рахунок оплати праці	66	37
Відраховано з оплати праці пайові внески	66	41
Проведені внески до статутного капіталу за рахунок нарахованої оплати праці	66	46
Утримано із зарплати прибутковий податок	66	64
Відраховано із зарплати на страхування на випадок безробіття та на пенсійне забезпечення	66	65
Депонована заробітна плата	661	662
Утримано із зарплати аліменти	66	68
Відображено вартість виданої натуральної оплати праці	66	70
Списана в дохід неотримана зарплата (кредиторська заборгованість), за якою минув термін позовної давності	66	71
Нарахована оплата праці будівельникам, слюсарям на збиранні машин і механізмів	15	66
Нарахована оплата праці працівникам основного виробництва	23	66
Нарахована оплата праці працівникам, зайнятим виправленням браку	24	66
Повернуто в касу зайво отриману заробітну плату	30	661
Повернуто зайво отриману заробітну плату на рахунок у банку	31	66
Нарахована оплата праці робітникам, зайнятим на будівництві літніх таборів для утримання тварин, на освоєнні нового виробництва та інших роботах, щодо майбутніх періодів	39	66
Нарахування оплати праці за час відпустки і за стаж роботи	47	66
Нарахована оплата праці за рахунок цільових внесків	48	66
Нарахована допомога за тимчасовою непрацездатністю	65	66
Погашено переплату заробітної плати за рахунок дивідендів	67	66
Списана оплата праці що виробництво за елементами витрат	81	66
Нарахована оплата праці з ліквідації наслідків стихійного лиха на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	85	66
Нарахована оплата праці загальновиробничому персоналу	91	66
Нарахована оплата праці адміністрації підприємства	92	66
Нарахована оплата праці працівникам, зайнятим реалізацією продукції, товарів і послуг	93	66
Нарахована оплата праці працівникам житлово-комунальних і обслуговуючих господарств	94	66
Нарахована оплата праці працівникам, зайнятим ліквідацією наслідків стихійного лиха, аварій на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	99	66

Облік праці та її оплати здійснюють у такому порядку. Зарахування працівників на роботу відбувається відповідно до їхніх заяв на підставі наказу керівника підприємства, виписку з котрою передають у бухгалтерію. Наказами оформляють усі переміщення працівників, надання їм відпусток, заохочення,

звільнення з роботи. На кожного працівника, взятого на роботу, заповнюють особову картку, а на керуючих – працівників додатково листок з обліку кадрів, де записи здійснюються на основі відповідних наказів. Такі самі записи заносяться у трудові книжки цих працівників.

Форма заяви довільна, а наказ мусить бути типової форми. У простій заяві викладають тільки прохання без обґрунтування і додання документів.

Голові правління ВАТ “Терсофт”
п. Волинцю І. П.
Козачука Григорія Степановича, який проживає
у м. Сокаль, вул. С. Петлюри, буд. 165, кв. 97

ЗАЯВА

Прошу зарахувати мене на посаду токаря V розряду.

10 червня 2003 р.

Г. С. Козачук

У складній заяві прохання обґрунтовується, наводиться перелік документів, що додаються до заяви.

Голові правління ВАТ “Терсофт”
п. Волинцю І. П.
токаря цеху №1
Козачука Григорія Степановича,
який проживає у м. Сокаль,
вул. С. Петлюри, буд. 165, кв. 97

ЗАЯВА

Через неспроможність за станом здоров'я працювати в нічну зміну, прошу перевести мене з посади токаря V розряду цеху № 1, де робота виконується на посаду токаря три зміни, V розряду в ремонтно цеху, що працює за однозмінним режимом.

Додаток: висновок лікарсько-трудової експертизи від 20. 08. 2001 р. № 63/17.

21 серпня 2003 р.

Г. С. Козачук

На підставі заяв про прийняття на роботу готується проект наказу, котрий візує особа, відповідальна за облік кадрів, і працівник скеровується у відповідний центр відповідальності, де його менеджер (майстер, виконроб) на звороті наказу зазначає професію (посаду), на котру може бути зарахований

працівник, тарифний розряд (оклад), випробний термін. Разом з цим, працівник проходить інструктаж із техніки безпеки, протипожежного мінімуму та тощо, про що роблять необхідну позначку.

підприємство
Ідентифікаційний код _____

НАКАЗ (РОЗПОРЯДЖЕННЯ) ПРО ПРИЙНЯТТЯ НА РОБОТУ

(прізвище, ім'я, по батькові)

Прийняти на роботу _____
(на конкурсних засадах, на умовах контракту, з випробним терміном або без нього, термін випробування)
Термін трудового договору _____

(безтерміновий, на визначений термін)

до _____ 200__ р.

(на час виконання визначеної роботи)

Робота _____

(основна, за сумісництвом)

Цех, відділ	Дільниця	Категорія персоналу
1	2	3
Професія, посада	Тарифний розряд (клас)	Табельний номер
4	5	6
Код		
Код		
вид	розмір	

Форма та система оплати праці _____

Умови праці _____

нормальні, шкідливі, небезпечні

Надбавка та доплати до заробітної плати _____

Тривалість робочого дня (робочого тижня) _____ год. (при роботі з неповним робочим часом)

Підпис керівника

Підпис працівника

Зворотний бік

цех (відділ), дільниця _____

посада _____

“ ” _____ 200__ р.

Згоден прийняти на роботу

за професією _____

на посаду _____

з тарифним розрядом _____

з випробним терміном _____

з окладом _____

Начальник (майстер) цеху (відділу) _____

дільниці _____ підпис

“ ” _____ 200__ р.

З умовами роботи згоден (згодна) _____

підпис

“ ” _____ 200__ р.

Висновок медичного огляду

посада

підпис

Відмітки про проходження інструктажу з техніки безпеки, протипожежного мінімуму тощо

Вид інструктажу	Дата	Посада і підпис особи, яка проводила інструктаж

Приймати на роботу працівників можна за трудовою угодою або трудовим договором. Трудову угоду оформлюють, якщо працівник зобов'язується виконати певний робіт, індивідуальне завдання, замовлення або доручення. В цьому випадку заяви не пишуть, наказ про приймання на роботу не видається, трудова книжка не оформляється, відпустка такому працівникові не надається.

ТРУДОВА УГОДА

м. _____ “___” _____ 200__ р.

(найменування підприємства)

в особі _____

(посада, П. І. Б.)

що діє на підставі _____

названий далі “Замовник”, з одного боку, і громадянин _____

(П. І. Б.)

названий далі “Виконавець”, з іншого боку, уклали цю угоду про таке:

1. ПРЕДМЕТ УГОДИ

1.1. Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання виконати такі роботи _____ у термін до _____

1.2. Робота має відповідати таким вимогам: _____

1.3. Замовник забезпечує Виконавця всім необхідним для виконання роботи, передбаченої цією угодою.

1.4. Замовник зобов'язується своєчасно прийняти і оплатити виконану Виконавцем роботу.

2. ПОРЯДОК ОПЛАТИ

2.1. За виконану роботу Замовник виплачує Виконавцю винагороду в сумі _____ грн.

2.2. Оплата здійснюється не пізніше _____ від дня підписання акта виконаних робіт.

3. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

3.1. Сторони несуть матеріальну відповідальність за невиконання або неналежне виконання обов'язків, що покладені на них, згідно з чинним законодавством.

3.2. Суперечки за цією угодою розглядаються судом у встановленому порядку.

4. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ СТОРІН

Замовник

М. П.

Виконавець

(П. І. Б.) паспорт, серія _____
номер _____,
виданий _____,
мешкає _____

(адреса)

Підписи сторін угоди

Замовник

Виконавець

Після виконання роботи за трудовою угодою складають акт приймання-здачі виконаних робіт.

АКТ ПРИЙМАННЯ РОБІТ

м. _____ “ ____ ” _____ 200__ р.
 За дорученням керівника підприємства (установи, організації) _____
 (П. І. Б.)
 роботу прийняв _____
 (посада, П. І. Б.)
 у присутності громадянина _____,
 (П. І. Б.)
 який виконав в таку роботу _____
 За фактом приймання складено цей акт виконання і оплати виконаної роботи:
 Прийняв _____
 (підпис)
 Здав _____
 (підпис)
 Акт затверджую _____
 (підпис керівника)

Якщо ж працівника приймають на роботу за трудовим договором, на певний термін – один, два, п’ять років, з ним укладають контракт і видають наказ про зарахування, роблять відповідний запис до трудової книжки¹. У контракті зазначають необхідні (термін дії, місце роботи, права та обов’язки сторін, оплату праці тощо) і додаткові умови (випробний термін, робота на умовах неповного робочого часу тощо).

**ТИПОВА ФОРМА
 контракту з працівником
 (затверджена наказом Мініпраці України від 15 квітня 1994 р. № 23)**

(повне найменування підприємства, закладу, організації або прізвище, ім’я, по батькові громадянина-підприємця)
 в особі власника або уповноваженого ним органу _____
 посада (прізвище, ім’я, по батькові)
 названий, далі “Роботодавець”, з одного боку, і громадянин _____
 (прізвище, ім’я, по батькові)
 названий далі “Працівник”, з іншого боку, уклали контракт про таке:
 Працівник _____
 (прізвище, ім’я, по батькові)
 приймається (наймається) на роботу _____
 (найменування структурного підрозділу підприємства, установи, організації: цех, відділ, лабораторія тощо)
 за професією (посадою) _____
 (повне найменування професії, посади)
 кваліфікацією _____
 (розряд, кваліфікація, категорія)
 Працівнику встановлюється (не встановлюється) випробний термін _____ *(непотрібне викреслити)*
 (тривалість випробного терміну)

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей контракт є терміновим трудовим договором. На підставі контракту виникають трудові відносини між Працівником і підприємством, установою, організацією і громадянином, які з боку останнього реалізуються Роботодавцем.
2. Терміном “сторони” позначаються у цьому контракті Роботодавець і Працівник.

¹ Це не стосується сумісників.

ОБОВ'ЯЗКИ СТОРІН

3. За цим контрактом Працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цим контрактом, а Работодавець – виплачувати Працівнику заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, що передбачені законодавством, колективним договором та угодою сторін.

4. Працівник зобов'язується (зазначаються основні характеристики роботи і вимоги до рівня її виконання: за обсягом виробництва (робіт), якістю продукції, що випускають (якістю обслуговування), рівнем виконання норм і нормативних завдань, дотриманням правил охорони праці, термінів виконання тощо):

5. Работодавець зобов'язується організувати роботу Працівника, забезпечити йому безпечні умови праці, обладнати робоче місце відповідно до вимог нормативних актів про охорону праці (визначаються конкретні заходи з організації виробничого процесу, обладнання робочого місця, підготовки і підвищення кваліфікації Працівника і забезпечення інших умов праці тощо):

6. Обов'язок Работодавця із забезпечення умов праці на робочому місці із зазначенням достовірних характеристик, компенсацій і пільг Працівнику за роботу в небезпечних і шкідливих умовах праці тощо:

РОБОЧИЙ ЧАС

7. Працівник зобов'язується виконувати правила внутрішнього трудового розпорядку.

8. Особливості режиму робочого часу (неповний робочий день, неповний робочий тиждень, погодинна робота тощо):

(зазначити необхідне)

ОПЛАТА ПРАЦІ ТА СОЦІАЛЬНО-ПОБУТОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАЦІВНИКА

9. За виконання обов'язків, передбачених контрактом, Працівнику встановлюється: посадовий оклад (тарифна ставка, відрядна розцінка) в розмірі _____ на місяць або в розмірі _____ за одну годину роботи; надбавка (доплата та інші виплати)

(зазначити вид доплат, надбавок тощо)

в розмірі _____ (у % до тарифної ставки, посадового окладу)

10. У випадку використання Працівником власного автомобіля для службових поїздок йому встановлюється компенсація _____ (зазначити вид, розмір)

11. Працівнику надається щорічна оплачувана відпустка тривалістю:

основна _____ днів

додаткова _____ днів

До щорічної відпустки виплачується матеріальна допомога в розмірі _____

12. Додаткові пільги, гарантії, компенсації: _____

(за необхідності зазначити, які з них надаються за рахунок коштів Работодавця)

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН, ВИРІШЕННЯ СУПЕРЕЧОК

13. У випадку невиконання або неналежного виконання обов'язків, передбачених цим контрактом, сторони несуть відповідальність відповідно до чинного законодавства і цього контракту.

14. Суперечки між сторонами вирішуються у порядку, встановленому чинним законодавством.

15. Інші умови _____

(за необхідності зазначити інші умови, передбачені Положенням про порядок укладання контрактів при прийманні (найманні) на роботу працівників, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 19 березня 1994 р. № 170).

ЗМІНА, ПРИПИНЕННЯ ТА РОЗРВАННЯ КОНТРАКТУ

16. Зміни та доповнення до цього контракту вносяться тільки за згодою сторін у письмовій формі.

17. Цей контракт припиняється:

а) після закінчення терміну дії контракту;

б) за згодою сторін;

в) за ініціативою Работодавця до закінчення терміну дії контракту у випадках, передбачених законодавством (ст. 40, 41 КЗпП України) і цим контрактом;

г) за ініціативою Працівника до закінчення терміну дії контракту у випадках, передбачених законодавством (ст.39 КЗпП України) і цим контрактом;

д) за іншими підставами, передбаченими законодавством

18. Додаткові умови припинення та розрвання контракту, не передбачені чинним законодавством.

1. _____

2. _____

При розірванні контракту на підставах, не передбачених чинним законодавством, звільнення Працівника здійснюється за пунктом 8 статті 36 КЗпП України.

19. У випадку дотермінового припинення контракту з причин, що не залежать від Працівника, у т. ч. розірвання контракту з Працівником через причини невиконання або неналежного виконання Роботодавцем зобов'язань, передбачених чинним законодавством, цим контрактом, установлюються відповідно додаткові гарантії і (чи) компенсації морального і матеріального збитку, нанесеного Працівнику.

20. При дотерміновому розірванні контракту у випадку невиконання або неналежного виконання сторонами обов'язків, передбачених контрактом, він припиняється з попередженням відповідної сторони за два тижні.

21. За два місяці до закінчення терміну дії контракту він може бути подовжений або укладений на новий термін за згодою сторін.

СТРОК ДІЇ ТА ІНШІ УМОВИ КОНТРАКТУ

22. Термін дії контракту з _____ по _____.

Контракт набирає чинності з моменту його підписання сторонами (або)

23. Сторони можуть передбачати в контракті випадки конфіденційності умов цього контракту або окремих його частин _____

(зазначити випадки конфіденційності умов цього контракту або окремих його частин)

Конфіденційність контракту не поширюється на умови, врегульовані чинним законодавством, і щодо органів, що здійснюють контроль за їх виконанням.

24. Умови цього контракту можуть бути змінені тільки за згодою сторін у письмовій формі.

25. Цей контракт складений у 2-х примірниках, котрі зберігаються в кожній зі сторін і мають однакову юридичну силу. Доповнення до контракту: _____

(зазначається перелік доповнень, якщо вони є)

26. Інші умови, пов'язані зі специфікою праці: _____

АДРЕСИ СТОРІН

27. Відомості про Роботодавця:

Повне найменування підприємства, установи, організації або прізвище, ім'я, по батькові громадянина-підприємця

Адреса _____

Розрахунковий рахунок № _____

(№ свідоцтва про реєстрацію громадянина-підприємця) в _____

28. Відомості про Працівника:

Домашня адреса: _____

Домашній телефон: _____

Службовий телефон: _____

Паспорт: серія _____ № _____ виданий "____" _____ 199__ р.

(зазначити орган, що видав паспорт)

РОБОТОДАВЕЦЬ

ПРАЦІВНИК

_____ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

_____ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

_____ (підпис)

_____ (підпис)

"__" _____ 200__ р.

"__" _____ 200__ р.

На кожному підприємстві згідно із нормативними документами (Законом України "Про оплату праці", Генеральної галузевої та регіональної угод органів профспілок) укладають колективний (виробничий) договір, де визначають форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифну шкалу, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат. Разом з цим, часто на підприємствах виникає потреба змінити умови праці

окремих робітників, перевести їх на іншу роботу або в іншу місцевість. Це можна робити лише за згодою працівника (його письмовою заявою) або як виняток без такої угоди для попередження стихійного лиха, виробничої аварії чи їхніх наслідків тощо – на термін до одного місяця. Але у будь-яких випадках це оформляють наказом по підприємству.

На кожного працівника, зарахованого на роботу, заводять особову карточку форми № Т-2, де вказують рік і місце народження, освіту, спеціальність, сімейний стан, усі зміни в роботі – зарахування, переведення, заохочення та ін., а на керуючих – додатково листок з обліку кадрів. Із матеріально відповідальними особами укладають договір про повну відповідальність.

Кожному працівникові надають відповідний табельний номер, котрий вказують на всіх документах з обліку особового складу, праці та її оплати.

Обліковують відпрацьований час у табелях обліку робочого часу. За наявності на підприємстві окремих структурних підрозділів – центрів відповідальності, в кожному з них ведуть окремий табель, де вказують прізвища, ім'я, по батькові працівників в алфавітному порядку або за табельними номерами, і зазначають кожного дня відпрацьовані ними години. Якщо працівник не був на роботі, вказують, користуючись умовними позначеннями, причини нез'явлення на роботу. Однак при прогулі самої лише позначки "П" (прогул) недостатньо. В цьому випадку особа, яка веде табель, має скласти доповідну записку про те, що працівник був відсутній на роботі протягом певного проміжку часу, а від нього слід отримати письмове пояснення про причини нез'явлення на роботу. Тоді керівник підприємства може видати наказ про дисциплінарне стягнення за допущений прогул, якщо нез'явлення на роботу було без поважних причин.

При підрахунку відпрацьованого часу протягом робочого дня до нього не включають часу обідньої перерви, перебування працівника в дорозі до місця роботи та після її закінчення додому, тривалі перерви в роботі у зв'язку з

несприятливими погодними умовами та з інших причин. Не включають також простої, відпустки у зв'язку із захворюванням тощо. Табелі обліку робочого часу використовують для нарахування оплати праці тим, хто працює за погодинною формою.

При відрядній формі оплати праці, крім табелів обліку робочого часу, необхідно складати первинні документи, що засвідчують обсяг виконаних робіт. Залежно від специфіки виробництв застосовують різні первинні документи. Наряди на відрядну роботу, як правило, застосовують в індивідуальному і дрібносерійному виробництві для видачі завдання та обліку обсягів фактично виконаних робіт, відпрацьованого часу і нарахування оплати праці працівникам бригади чи окремим робітникам, оскільки є двох форм. В управлінському обліку за цим документом можна здійснювати контроль ефективності використання робочого часу, оскільки подано норми витрат останнього на окремі роботи, перелік і обсяг цих робіт за завданням і фактичні дані про відпрацьовані години.

Наряд виписують в одному примірнику перед початком робіт терміном до одного місяця. На лицьовому боці наряду щоденно або за певний період записують завдання, норму часу і розцінку за одиницю роботи, а після їхнього виконання – кількість виробів чи виконаних робіт.

На зворотному боці наряду щоденно вказують кількість годин, відпрацьованих кожним робітником, оскільки загальну суму оплати праці, нараховану за весь обсяг виконаних робіт, розподіляють серед робітників з урахуванням відпрацьованого часу, розрядів і тарифних ставок. Наряди використовують для складання розрахунково-платіжних відомостей у частині нарахованої оплати праці та відображення витрат виробництва.

В окремих виробництвах передбачене застосування інших первинних документів, у яких ураховується наявна специфіка організації праці. Зокрема, це рапорти про виробіток, де майстер або бригадир вказує виробіток кожного працівника при масовому виробництві; відомості обліку виробітку при

виконанні однорідних, але різних робіт групою робітників протягом місяця; відомості поопераційного обліку виробітку – для обліку праці робітників, зайнятих підготовкою матеріалів для виробництва або виготовленням взуття, пошиттям одягу. В серійному виробництві облік виробітку і оплати праці здійснюють у маршрутних листах, що додають до рапортів про виробіток за зміну. Рапорт складають на основі маршрутних листів. Якщо в процесі роботи допущено брак, його оформляють відповідним актом або відомістю обліку браку. Простой обліковують у листах обліку простоїв.

Для обліку оплати праці водіїв застосовують подорожні листи. Подорожній лист автомобіля виписують в одному примірнику і видають водієві після обов'язкового здавання попереднього подорожнього листа. Кожний подорожній лист реєструють у журналі обліку руху подорожніх листів, тип. ф. № 8.

На подорожньому листі автомобіля обов'язково вказують порядковий номер, дату видачі, ставлять штамп (печатку) підприємства. На лицьовому боці, крім даних про реєстраційний номер, марку автомобіля, прізвище водія, записують маршрут і завдання щодо кількості поїздок і обсягів вантажу до перевезення, а також час виїзду та повернення в гараж, що є одним з найважливіших джерел інформації для контролю не тільки відпрацьованого водієм часу, а й оцінювання раціональності використання автомобілів.

На зворотному боці подорожнього листа дані про виконання завдання записує водій. Приймаючи подорожні листи, слід забезпечити оперативний контроль за всіма параметрами (віддаль перевезень, обсяг, витрати пального, час роботи, простої тощо), що дасть змогу вживати дійових заходів щодо підвищення ефективності використання як робочого часу водіїв, так і автотранспорту.

Дані подорожніх листів щоденно записують у нагромаджувальну відомість роботи вантажного автотранспорту. У ній зводять показники про виконаний обсяг робіт у тонно-кілометрах вантажними автомобілями, затрати

на їх виконання (оплату праці, пальне), а також використання автомобілів (часу роботи, тоннажу, корисного пробігу тощо).

Щоденно у цій відомості щодо кожного автомобіля (а при змінній роботі – і водія) відображають дані подорожніх листів, а в кінці місяця підраховують загальні підсумки за кожним автомобілем (водієм) і центром відповідальності – автопарком загалом. На основі цих даних здійснюють як оперативний аналіз використання автомобілів за зміну, день, тиждень, так і наступний – за місяць.

Оплату праці трактористам нараховують на підставі дорожніх листів трактора або облікових листів тракториста-машиніста.

Щоденно до початку роботи в облікових листах кожному механізатору записують вид роботи, норму виробітку, розцінку за одиницю, а після її виконання – фактичний обсяг у натуральній формі та в перерахунку на умовні еталонні гектари, суму нарахованої оплати праці. На підставі цих документів визначають відпрацьовані людино-дні, машино-дні, машино-зміни, кількість витраченого пального за нормою і фактично, що дає змогу використовувати обліковий листок як джерело інформації для контролю ефективності використання як робочого часу, так і машинно-тракторного парку. Тому в управлінському обліку необхідно особливо контролювати правильність записів про обсяги виконаних робіт, що слід здійснювати після обміру їх у натуральному вигляді. Важливе значення має інформація про якість виконаних робіт, бо часто норми перевиконують саме за рахунок її погіршення.

На підставі облікових листів трактористів-машиністів (дорожніх листів трактора) складають нагромаджувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку щодо кожного механізатора, а підсумки за окремими особовими рахунками зводять у загальний – за центром відповідальності.

В ній відображають показники, що характеризують роботу машинно-тракторного парку та механізаторів: обсяг виконаних робіт, відпрацьований час, витрати тощо. Тому відомість є важливим джерелом для аналізу ефективності

використання як робочого часу працівників, так і засобів цього центру відповідальності.

У сільськогосподарських підприємствах облік виробітку й оплати праці в рослинництві ведуть в облікових листах праці та виконаних робіт, а в тваринництві – в розрахунках визначення заробітку працівників тваринництва.

Складовою частиною обліку оплати праці є її види і форми. Оплату праці за видами поділяють на основну і додаткову. Основну нараховують за кількість виконаної роботи з урахуванням її якості відповідно до тарифної шкали і ставок, диференційованих залежно від галузей народного господарства, важливості виробництва, складності робіт, характеру та умов праці.

Основні форми оплати праці – погодинна і відрядна. Погодинну форму оплати праці здійснюють за простою погодинною та погодинно-преміальною, відрядну – за прямою відрядною, відрядно-преміальною або відрядно-прогресивною системами.

Однак проста погодинна і проста відрядна системи оплати праці майже не застосовуються, оскільки використовують такі, що дають змогу підвищувати матеріальну зацікавленість робітників.

Зокрема, при погодинно-преміальній системі, крім заробітку за відпрацьований час, нараховують премії за якість виконаної роботи, сумлінне ставлення до обов'язків тощо. При відрядно-преміальній системі також нараховують премії за якість роботи, перевиконання норм виробітку. Разом із цим, можна застосовувати відрядно-прогресивна систему, за якої тарифні розцінки збільшують залежно від зростання обсягу виконаної роботи чи виробленої продукції.

Акордну систему оплати праці застосовують тоді, коли оплачують весь комплекс робіт із виготовлення певної продукції. Акордно-преміальна система передбачає виплату премій за якість робіт, дотермінове чи своєчасне їх виконання. Як правило, таку систему оплати праці застосовують у комплексних бригадах, що є постійними і виконують увесь обсяг робіт від підготовчих до

здавання готової продукції на склад чи приймання збудованих об'єктів, наприклад у будівництві. При цьому, якщо період виробництва готової продукції тривалий, застосовують погодинне або відрядне авансування, а при завершенні робіт виплачують різницю згідно акордними розцінками. Акордні розцінки за продукцію визначають залежно від тарифного фонду заробітної плати, обчисленого з планового обсягу робіт, і розраховують на одиницю продукції чи 100 грн. її вартості.

Крім цього, можна застосовувати оплату праці за контрактами (трудовими угодами), в яких визначають умови праці та її оплати за згодою сторін.

На підставі первинних документів оплату праці групують за об'єктами обліку витрат виробництва та аналітичними рахунками обліку розрахунків з оплати праці. Для цього використовують зведені реєстри (розроблені таблиці, нагромаджувальні відомості) і складають розрахунково-платіжні відомості за окремими цехами, відділами, службами (структурними підрозділами) підприємства, де вказують нараховані суми і утримання з них.

Облік розрахунків з оплати праці – один із найважливіших в управлінні діяльністю підприємства, оскільки тільки завдяки його чіткій організації працівники належно ставляться як до використання власне робочого часу, так і основних засобів, виробничих запасів. За відсутності матеріальної зацікавленості працівників неможливо досягти високої ефективності виробництва, тому головним завданням управлінського обліку розрахунків з оплати праці є забезпечення прямої залежності між рівнем використання праці та її оплатою, що необхідне на всіх етапах: від складання первинних документів до виплати заробітної плати. Важливо, щоб оплата праці, нарахована кожному працівникові зокрема, відображала саме його конкретний вклад у формування ефективності виробництва. Тут неприйнятний зрівняльний чи знеособлений підхід.

Управлінський облік розрахунків з оплати праці ґрунтується на первинних документах, де відображено відпрацьований час, обсяг виконаних робіт чи

виробленої продукції кожним робітником, а за неможливості розмежування – бригадою (ланкою) чи іншим структурним підрозділом. Для визначення оплати праці кожного працівника дані первинних документів підраховують за місяць, визначаючи загальний відпрацьований час, нараховані суми та обов'язкові утримання з оплати праці: прибутковий податок, відрахування на соціальні заходи, інші вирахування (наприклад, за виконавчими листами, за придбані в розтермінування товари тощо).

Для обліку розрахунків з оплати праці застосовують різні документи залежно від обраного на підприємстві варіанта. Зокрема, в розрахунково-платіжних відомостях, тип. ф. № П-49, вказують усі види нарахувань і утримань заробітної плати та належну до видачі суму. Кожний працівник ставить свій підпис про отримання оплати праці навпроти свого прізвища.

Цю відомість складають в одному примірнику на основі даних особових рахунків, тип. ф. № П-54, де попередньо відображають дані первинних документів про нараховану оплату праці й утримання з неї за кожним працівником окремо.

Так, особливий рахунок використовують для щомісячного відображення нарахованої оплати праці кожному працівникові протягом року. При застосуванні автоматизованої форми обліку ці особові рахунки роздруковують у вигляді машинограми. При ручній обробці документів зворотну форму цього документа доцільно виготовити як книгу обліку розрахунків з оплати праці, оскільки користуватись ними в незброшурованому вигляді незручно: швидко стають непридатними внаслідок загинів, надривів, затирання записів тощо. У цьому випадку таку книгу друкують позиційним способом: один рядок на кожне окреме прізвище працівника з розрахунку на дванадцять розворотів аркушів книги – за кількістю місяців у році.

Якщо первинних документів з обліку оплати праці кожного робітника багато, для узагальнення даних використовують нагромаджувальні картки обліку виробітку та заробітної плати, тип. ф. № П-55 або П-56. У цих картках

менеджери центрів відповідальності щоденно відображають обсяг виконаних робіт окремими працівниками чи бригадою загалом на основі даних накладних про оприбуткування виробленої продукції на склад (актів про виконані роботи), а нормувальники (облікові працівники управлінської бухгалтерії) нараховують заробітну плату. Одночасно вказані картки є основою для оперативного контролю в управлінському обліку ефективності використання праці, фонду її оплати, продуктивності, виконання змінних завдань.

Для видачі заробітної плати також можна застосовувати платіжні відомості, тип. ф. № П –53. В цьому випадку замість особового рахунка, тип. ф. № П-54, використовують розрахункову відомість, тип. ф. № П-50.

Інколи на підприємствах використовують, разом із платіжними відомостями, тип. ф. № П-53, і розрахунки заробітної плати, тип. ф. № П-52. У цьому разі зазначений розрахунок виписують у двох примірниках на кожного працівника і вказану суму до видачі переносять у платіжну відомість, тип. ф. № П-53.

Часто на підприємствах не всі працівники отримують вчасно належну їм заробітну плату, а тому її депонують, складаючи при цьому спеціальний реєстр. Потім її можуть виплачувати за видатковими касовими ордерами або платіжними відомостями.

Реєстр депонованої заробітної плати
за _____ 200__ р.

Порядковий номер (табельний номер)	Найменування цеху (відділу)	Номер платіжної відомості	Прізвище, ім'я та по батькові	Дата виникнення заборгованості	Сума невиданої заробітної плати	Відмітка про сплату	
						Дата	Номер
1	2	3	4	5	6	7	8
Усього							

Касир _____
(підпис)

Виконавець _____
(підпис)

Головний бухгалтер _____
(підпис)

“ ___ ” _____ 20 __ р.

Слід зазначити, що управлінський облік розрахунків з оплати праці тісно поєднаний з фінансовим, оскільки платіжні чи розрахунково-платіжні відомості, особові рахунки – це насамперед документи фінансового обліку, де обліковують як нарахування, так і виплати заробітної плати. У той же час оплата праці та відрахування на соціальні заходи з її фонду є одними з найважливіших елементів витрат – об'єкта управлінського обліку. Тому первинні документи і зведені чи нагромаджувальні реєстри з обліку розрахунків з оплати праці – це важливе джерело інформації управлінського обліку, зокрема при виконанні аналітичних і прогнозних розрахунків або здійсненні його контрольної функції.

Управлінський облік праці та її оплати має забезпечити неперервний контроль за їх використанням. Його метою є визначення затрат робочого часу за видами діяльності, обсягу виробітку, рівня виконання змінних завдань, достовірності нарахованої оплати праці, своєчасності розрахунків з працівниками, використання фонду оплати праці.

Оскільки витрати праці не є однорідними, з метою контролювання їх групують за видами на основну і додаткову працю; за елементами – погодинну, відрядну, преміальну, оплату простоїв; за складом працівників – за списком, штатні, сумісники, за контрактами підряду; за категоріями працівників – робітники, службовці, в т. ч. керівники.

Крім цього, витрати праці та нараховані суми групують за видами продукції та центрами відповідальності – структурними підрозділами підприємства.

На основі наведеного групування здійснюють контроль використання праці та її оплати як загалом по підприємству, так і в окремих центрах відповідальності. У той же час слід зазначити, що цю класифікацію витрат праці та її оплати використовують також у фінансовому обліку насамперед для складання зовнішньої (статистичної) звітності. Саме в управлінському обліку застосовують детальнішу інформацію, пов'язану з використанням трудових ресурсів підприємства. Вона включає дані про прийняття на роботу чи

скорочення працівників, нормування їхньої чисельності, професійну орієнтацію і навчання, перепідготовку, просування по службі керівних кадрів – підвищення, пониження, переведення, звільнення.

Тому, крім групування оплати праці за ознакою її включення у собівартість продукції (робіт, послуг) на затрати оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих у виробничому процесі, та виплати стимулюючого характеру (перші складаються з оплати праці за відрядними нормами та розцінками, а другі – з надбавок за якість роботи й високу майстерність, за стаж роботи, винагороди за вислугу років, премії), в управлінському обліку контроль здійснюється за рядом інших ознак.

Зокрема, використовуються дані про витрати, пов'язані з оплатою простоїв, усуненням браку продукції за відсутності винних у цьому, доплати за відхилення від нормальних умов роботи, за роботу в нічний час, за понаднормові роботи, переміщення на іншу нижчеоплачувану роботу, що не відповідає кваліфікації робітника. Такі витрати розцінюють як непродуктивні і тому в управлінському обліку їм слід приділяти максимум уваги.

Разом з тим, в управлінському обліку не можна нехтувати й наступним контролем за використанням праці та її оплати. Такий контроль також дуже важливий, оскільки навіть при скрупульозному попередньому обґрунтуванні рішень менеджерів немає стовідсоткової впевненості у їхній оптимальності. Виявити це можна лише на основі наступного контролю ефективності того чи іншого рішення. Зокрема, в управлінському обліку наступний контроль використання праці та її оплати здійснюють за системою показників, що характеризує ефективність цього загалом. З цією метою обчислюють середньооблікову (середньоспискову) чисельність працівників, котру визначають як співвідношення підсумків їх кількості за кожний календарний день місяця чи року до календарних днів за цей період. Його порівнюють з нормативною чисельністю працівників підприємства. Важливим показником є співвідношення кількості відпрацьованих змін (людино-днів) до робочих днів у

відповідному періоді – робочому тижні, декаді, місяці, році. Він засвідчує повноту використання робочого часу та розраховується з використанням фактичних даних і календарів робочого часу з урахуванням тривалості робочого тижня.

В управлінському обліку важливим є контроль за якісним складом працівників. Його здійснюють на основі оцінювання показників професійного складу персоналу підприємства – співвідношення чисельності професійних груп до загальної кількості працівників; питомої ваги інженерно-технічних працівників – співвідношення їхньої чисельності до загальної кількості працівників; питомої ваги працівників із середньою та вищою освітою – співвідношення їхньої чисельності до загальної кількості працівників; середнього освітнього рівня кадрів – співвідношення суми загальної кількості років навчання всіх працівників до їхньої чисельності на підприємстві.

Не менш важливими для контролю використання праці є показники рівня забезпеченості підприємства робочою силою – співвідношення можливого календарного фонду робочого часу до обсягу праці, необхідної за технологічними розрахунками для виконання виробничої програми підприємства; структури затрат праці – співвідношення прямих і відповідно непрямих затрат праці до загальних, витрат відповідного центру відповідальності на виробництво окремих видів продукції.

Контроль за використанням робочої сили в управлінському обліку здійснюють також за коефіцієнтами обороту кадрів – співвідношенням кількості прийнятих і звільнених працівників до їхньої середньооблікової (середньоспискової) чисельності та плинності кадрів – співвідношенням кількості звільнених працівників до їхньої середньооблікової (середньоспискової) чисельності.

Узагальнюючу оцінку ефективності використання праці здійснюють за її продуктивністю, котру визначають за прямими показниками – співвідношенням кількості чи вартості виробленої продукції до прямих затрат праці

(середньоспискової чисельності працівників) або як затрати праці в годинах на одиницю виробленої продукції та непрямими показниками – обсягом виконаних робіт за одиницю часу, виконанням норм виробітку на окремих роботах.

Слід зазначити, що управлінський облік загалом і організацію контролю його системи зокрема слід здійснювати творчо. Тому відповідно до конкретних особливостей підприємства чи центру відповідальності застосовують різні методики й показники, що дають змогу забезпечити кінцеву мету цього контролю – пошук резервів підвищення ефективності виробництва. Таким чином, щодо контролю за використанням праці та її оплати не можна обмежуватись лише розглянутими показниками, оскільки їхня система набагато ширша і включає ряд інших: – від тих, що характеризують організацію праці, до впливу факторів на її продуктивність та оплату.

13.2. Податковий облік розрахунків, пов'язаних з оплатою праці

Заробітна плата на підприємствах оподатковується прибутковим податком, на неї нараховують внески на соціальні заходи, збір до Пенсійного фонду. Причому об'єкти оподаткування за кожним платежем відрізняються.

Зокрема, об'єктом оподаткування прибутковим податком є сукупний оподатковуваний дохід за календарний рік (що складається з місячних сукупних оподатковуваних доходів), отриманий з різних джерел як на території України, так і за її межами.

При визначенні сукупного оподаткованого доходу враховують доходи, одержані як у натуральній формі, так і в грошовій (національній або іноземній валюті).

Доходи, отримані в натуральній формі, зараховують до сукупного оподаткованого доходу за календарний рік за вільними (ринковими) цінами разом із ПДВ, якщо інше не передбачено чинним законодавством з питань справляння прибуткового податку з громадян. Зокрема, у випадку виплати заробітної плати в натуральній формі продукцією власного виробництва її

розмір у складі сукупного оподаткованого доходу обчислюють за відпускною ціною зазначеної продукції стороннім споживачам у поточному місяці, коли здійснено нарахування заробітної плати. Якщо в поточному місяці цю продукцію не реалізовували, її розмір обчислюють за відпускною ціною попереднього місяця.

При натуроплаті продукцією інших виробників вартість останньої в складі місячного сукупного оподаткованого доходу оцінюють за цінами її придбання.

На всіх решту підприємствах агропромислового виробництва прибутковий податок із натуральної оплати праці утримується і перераховується до бюджету не пізніше десятого календарного дня місяця, що настає за тим, у котрому проведена її виплата.

До сукупного оподаткованого доходу, одержаного громадянами в період, за котрий здійснюється оподаткування, не включають:

а) допомога з державного соціального страхування і державного соціального забезпечення, крім допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатності (в т. ч. допомоги по догляду за хворою дитиною), зокрема: допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами; одноразової допомоги при народженні дитини; допомоги по догляду за дитиною; грошових виплат матерям (батькам), зайнятим доглядом трьох і більше дітей віком до 16 років; допомоги по догляду за дитиною-інвалідом; допомоги на дітей віком до 16 років (учнів – до 18 років); допомоги на дітей одиноким матерям; допомога на дітей військовослужбовців термінової служби; допомоги на дітей, які перебувають під опікою, піклуванням; тимчасової допомоги на неповнолітніх дітей, батьки яких ухиляються від сплати аліментів або коли стягнення аліментів неможливе; допомоги на поховання, у т. ч. за рахунок юридичних або фізичних осіб;

б) суми отриманих аліментів;

в) державних пенсій, а також додаткових пенсій, що виплачують за умовами добровільного страхування пенсій;

г) компенсаційних виплат в грошовій і натуральній формах у межах норм, передбачених чинним законодавством, за винятком компенсації за невикористану відпустку при звільненні; суми грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержуваних військовослужбовцями, особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ і кримінально-виконавчої системи у зв'язку з виконанням службових обов'язків;

д) суми, отримані внаслідок 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, окрім доходів, одержуваних від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення ними підприємницької діяльності;

е) доходи громадян від продажу вирощеної у власному 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 та у вигляді первинної переробки;

є) суми, отримувані в результаті успадкування і дарування, за винятком сум авторської винагороди, що неодноразово одержують спадкоємці (правонаступники) авторів творів науки, літератури і мистецтва, а також відкриттів, винаходів і промислових зразків;

ж) відсотки, дисконтні доходи і виграші за облігаціями державних позик, грошових вкладів, іменних ощадних сертифікатів, виграші за державними лотереями та державними казначейськими зобов'язаннями; доходи, отримані від відчуження громадянами акцій та інших корпоративних прав, набутих ними в процесі приватизації в обмін на їх приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах їх пільгового придбання за власні кошти працівниками підприємств, що приватизуються, та особами, визначеними статтею 25 Закону України "Про приватизацію майна державних підприємств";

з) суми, отримані громадянами за обов'язковим і добровільним страхуванням (за винятком випадків, коли страхові внески з

нагромаджувального страхування здійснюються за рахунок коштів підприємств, установ та організацій);

и) вартість благодійної, в т. ч. гуманітарної допомоги, що надходить у вигляді коштів або майна¹ (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги) тощо.

Обчислений за відповідними ставками прибутковий податок утримується з нарахованої працівникові оплати праці та записується в кореспонденції рахунків дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”, кредит 641 “Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок “Прибутковий податок з оплати праці”).

Після закінчення календарного року громадяни, крім тих, які одержували доходи лише за місцем основної роботи, зобов'язані до 1 квітня наступного року подати (надіслати) до податкового органу за місцем проживання декларацію, за ф. № 1. У ній зазначаються дані про всі доходи, отримані як за основним, так і неосновним місцем роботи, в т. ч. і ті, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу. Дані про кожний з видів доходів, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу, зазначаються в декларації окремо. Якщо громадянин має право на пільги, то разом із декларацією він може надіслати копії документів, що підтверджують право на отримання пільг, а в разі здійснення купівлі-продажу акцій-також копії документів, що підтверджують витрати громадянина на їх придбання. Особи, які одержують доходи не за місцем основної роботи, зобов'язані обліковувати доходи і витрати, пов'язані з отриманням цих доходів, за ф. № 4, зберігати документи з обчислення податку протягом трьох років після закінчення звітного року та пред'являти їх за зверненням податкових органів.

Підприємства, установи, організації та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, що виплачують громадянам України кошти від реалізації належних цим громадянам товарів, зобов'язані не пізніше 30 днів

¹ Див.: Інструкція про прибутковий податок з громадян, затверджена наказом МФУ від 21. 04. 93 р. № 12.

після виплати надіслати до податкових органів за їх місцем проживання довідку, ф. № 2.

Штамп підприємства
(назва, код юридичної особи
ЄДРПОУ, номер телефону)

Додаток № 2
до інструкції про прибутковий
податок із громадян
Форма № 2

(назва податкової інспекції,
куди надсилається довідка)

вхідний № _____
за алфавітом № _____

ДОВІДКА

про суму виплаченого доходу та утриманого податку в 200__р.
не за місцем основної роботи, у т. ч. за сумісництвом і цивільно-правовими договорами

Ідентифікаційний номер _____

1	Прізвище, ім'я, по батькові	
2	Адреса постійного місця проживання	
3	Сума нарахованого доходу (в грн. за місяць (період))	
4	Сума утриманого податку (в грн.)	
5	За що (роботи, послуги та ін.) зроблено виплату	
6	Додаткові відомості	

М. П.

Головний бухгалтер _____
(прізвище, ініціали, підпис)

Якщо податок не утримувався, у довідці, ф. № 2, слід зазначити номер свідоцтва і платіжного повідомлення (патенту), дату їх видачі та назву установи, яка їх видала.

Податкові органи використовують ці відомості для перевірки поданих громадянами декларацій та обчислення сукупної річної суми податку. Для цього податковій інспекції подається довідка, ф. № 3, про суму сукупного доходу, нараховану в поточному році на підприємстві, та утримані суми податку. На основі цих документів у податковій інспекції цим громадянам перераховують суму прибуткового податку відповідно до сукупного оподаткованого доходу за рік.

Нарахований прибутковий податок утримується із доходів кожного працівника, тому на валові витрати не відноситься.

Щоквартально до 15 числа місяця, наступного за звітним періодом, підприємства подають до податкової інспекції довідку про суми виплачених доходів і утриманих з них податків фізичних осіб, ф. № 8ДР, де за кожним

працівником (їхніми ідентифікаційними номерами) вказують щодо ознак доходу (за довідником ознак доходів, наприклад, 01– дохід за основним місцем роботи; 02 – дохід за неосновним місцем роботи; 03 – матеріальна допомога; 04 – дивіденди тощо), суму виплаченого доходу, утриманого прибуткового податку, дату, зарахування і звільнення з роботи, ознаку пільги щодо прибуткового податку (за довідником пільг, наприклад, 011– неоподатковуваний мінімум на дітей до 16 років; 02– пільги громадянам, які постраждали від аварії на ЧАЕС тощо).

Відображення даних у довідці про суми виплачених доходів і утриманих із них податків та інших обов'язкових платежів фізичних осіб юридичними особами всіх форм власності та фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності, ф. № 8др., дещо ускладнюється, оскільки в ній вказують суму виплаченого, а не нарахованого за звітний квартал доходу кожному працівникові як за основним, так і не за основним місцем роботи, матеріальну допомогу, доходи у вигляді дивідендів і доходи від розподілу прибутку (доходу) цих підприємств та інших корпоративних прав, додаткові матеріальні блага в грошовій і натуральній формах за рахунок коштів підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та інші доходи.

Таким чином, часто виникає незбігання нарахованих сум цих доходів і фактично виплачених за звітний період. До того ж у довідці передбачене відображення доходу та утриманого прибуткового податку загальним підсумком за квартал. У той же час облік розрахунків із працівниками підприємства передбачає підрахунок лише місячних обігів як нарахувань, так і виплат чи утримань з оплати праці та інших доходів. Це зумовлює працемісткі вибірки даних, додаткове їх групування на основі розрахунково-платіжних відомостей, оскільки наявна інформація в книгах обліку розрахунків з оплати праці важко піддається узагальненню без складання додаткових реєстрів. Як відомо, утримання прибуткового податку з оплати праці здійснюють лише за її

загальною нарахованою сумою. Пропорційного утримання цього податку з урахуванням фактично виплачених сум оплати праці не передбачено, а тому в облікових реєстрах це інформація відсутня. З огляду на це доводиться пристосовувати для цього паралельно з книгами обліку розрахунків з оплати праці розрахунково-платіжні відомості.

Слід зазначити, що ця проблема вирішується значно легше за наявності комп'ютера з відповідним програмним забезпеченням.

До осіб, винних у неправильному визначенні прибуткового податку, порушенні термін звітності, застосовуються фінансові санкції. Так, за порушення термін подання громадянами декларації про доходи як штраф сплачують 10% від належної суми податку; за включення до неї змінених даних або неналежне ведення обліку доходів і витрат – мінімальну місячну заробітну плату (при повторному порушенні протягом року – дві мінімальні зарплати); за приховування доходів, окрім дорахування прибуткового податку, – двократний розмір суми дорахованого прибуткового податку (при повторному порушенні – п'ятикратний).

Якщо в неутриманні чи неперерахуванні до бюджету прибуткового податку тощо винні службові особи підприємства (підприємці), на них накладають штраф у розмірі трьох мінімальних місячних заробітних плат (при повторному порушенні протягом року – п'яти мінімальних зарплат). За протермінування встановлених термінів перерахування прибуткового податку стягують пеню в розмірі подвійної річної облікової ставки Національного банку України (вона не нараховується, коли заробітна плата не виплачувалась за відсутності коштів).

Однак на практиці в рахунок зарплати часто видають продукцію, надають послуги. В цих випадках необхідно не пізніше встановленого терміну отримання в установах банків коштів на виплату зарплати перерахувати належну суму прибуткового податку в бюджет, хоч гроші для її виплати і не

отримувались, оскільки в протилежному разі податкова інспекція нарахує пеню та накладе штраф на посадових осіб, винних у цьому.

Кореспонденція рахунків з обліку прибуткового податку

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано прибутковий податок із:			
– заробітної плати	661	641	3000
– дивідендів	671	641	2000
– інших виплат	672	641	1000
Нараховано пеню чи штраф у зв'язку з порушенням обліку прибуткового податку	661, 671, 672	642	250
Сплачено прибутковий податок	641	301, 311, 504, 601	6000
Сплачено пеню чи штраф	642	301, 311, 501, 601	250

До 1 березня наступного за звітним року всі підприємства мають здійснюють остаточний перерахунок прибуткового податку, утриманого із сукупного оподаткованого доходу, виплаченого за рік тим працівникам, які є на підприємстві на 31 грудня. За результатами перерахунку в податкову інспекцію подається звіт установленної форми.

ДПІ _____ районі (місті)

_____ (повна назва підприємства)

п/р _____ в _____

МФО _____

код за ЄДРПОУ _____

Місцезнаходження _____

Директор _____

тел. р. _____ дом. _____

Головний бухгалтер _____

тел. р. _____ дом. _____

ЗВІТ

про результат річних перерахунків прибуткового податку з громадян за 200__р.

Особистих рахунків (О. Р.)		Наслідки перерахунків				Усього:	
Усього за штатом	Зроблено перерахунків	Недобір		Перебір		–до повернення (–); – до стягнення (+)	
		О. Р.	Сума	О. Р.	Сума	О. Р.	Сума (–) (+)

Директор _____

Головний бухгалтер _____

(дата, печатка підприємства)

Тим працівникам, які звільнились протягом року, розрахунок за відпрацьований період здійснюють при звільненні та видають довідку ф. № 3, котру необхідно подати в бухгалтерію того підприємства, на котре перейшов працювати той чи інший працівник.

Штамп підприємства
(назва, код юридичної особи
за ЄДРПОУ, номер телефону)
_____ №

Форма № 3

ДОВІДКА

Ідентифікаційний номер _____

Видана _____

(*прізвище, ім'я, по батькові*)

в тому, що йому(їй) в 200__р. за період з _____ 200__р.
по _____ 200__р.

за _____ повних відпрацьованих місяців:

Нараховано сукупний дохід у сумі _____ грн.

З цього сукупного доходу проведено такі вирахування:

2.1. Вирахування на дітей до 15 років _____ грн.

2.2. Вирахування 1,5 і 10 розмірів мінімальної заробітної плати (зазначити підставу)
_____ грн.

2.3. Внески на придбання акцій, благодійні та інші цілі _____ грн.

(перелічити та зазначити суму)

2.4. Внески на пенсійні рахунки, відкриті в уповноважених холдинговою компанією "Київміськбуд" банках
_____ грн.

3. Сума сукупного доходу, з якого справлявся податок _____ грн.

Сума утриманого прибуткового податку _____ грн.

Примітка. Виправлення, підтирання не дозволяються.

М. П.

Головний бухгалтер _____
(*прізвище, ініціали, підпис*)

На підставі довідок про суми сукупного доходу та утриманого прибуткового податку здійснюють остаточний перерахунок за рік¹.

Для обліку прибуткового податку використовують дані розрахунково-платіжних відомостей, де відображена нарахована оплата праці та утримання з неї, включаючи прибутковий податок. На підставі даних цих відомостей відображають суми прибуткового податку в журналі 3 (журналі-ордері, 8 с.-г., для сільськогосподарських підприємств) за кредитом субрахунка 641

¹ Якщо працівник цієї довідки не подав, остаточний перерахунок проводиться за час, фактично відпрацьований на новому підприємстві.

“Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок “Прибутковий податок з оплати праці”).

Перераховані до бюджету суми прибуткового податку відображають за дебетом цього аналітичного рахунка в кореспонденції з кредитом субрахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті” і записують такі операції у відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом (на сільськогосподарських підприємствах – у відомості, ф. № 8 с.-г.).

Разом з цим, такі операції відображаються в інших реєстрах, адже утримання прибуткового податку проводиться за кореспонденцією рахунків, поєднаною з операціями нарахування і видачі оплати праці, перерахування платежів у бюджет.

Господарські товариства нараховують і сплачують збори на соціальні заходи від фонду оплати праці або заробітної плати працівників.

Для того, щоби стати на облік у відповідних соціальних органах, господарське товариство мусить подати заяву, дані про господарське товариство – роботодавця, індивідуальні дані про застрахованих осіб тощо відповідно до встановлених зразків цих документів.

Щокварталу подають звіти про нарахування зборів, використання за встановленими напрямками коштів і погашення заборгованості за внесками на соціальні заходи.

Так, кошти Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування можна використовувати на допомогу з тимчасової втрати працездатності, не пов’язаної з нещасним випадком на виробництві, у зв’язку з вагітністю та пологами, народженням дитини, по догляду за дитиною.

В усіх цих випадках необхідно визначити середній заробіток згідно зі встановленим порядком.¹ Такі дані вказують у відповідній довідці.

ДОВІДКА

про середню заробітну плату (дохід)

видана особі _____

(*прізвище, ім'я, по батькові*)

яка працює (працювала) _____

(*найменування підприємства, установи та організації*)

ідентифікаційний номер _____ номер страхового свідоцтва _____

Місяці розрахункового періоду	Кількість робочих днів за графіком роботи або календарних днів (без урахування святкових і неробочих днів, установлених законодавством)	Нарахована заробітна плата (дохід), грошове забезпечення у 200__р., грн.	Заробітна плата (дохід), з якої сплачені страхові внески, грн.	Страхові внески, сплачені застрахованою особою до фондів соціального страхування, гривень		
				Пенсійний фонд	на випадок безробіття	у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю
Січень						
Лютий						
Березень						
Квітень						
Травень						
Червень						
Липень						
Серпень						
Вересень						
Жовтень						
Листопад						
Грудень						
Усього						

Середньоденна заробітна плата (дохід) _____ (грн.).

Примітка. Дата звільнення з роботи за сумісництвом _____

(заповнюється у разі видання довідки для призначення страхових виплат, пов'язаних із безробіттям).

Головний бухгалтер
(або фізична особа) _____(*підпис*)(*прізвище, ім'я, по батькові*)

М. П.

Телефон виконавця _____

Допомогу за рахунок коштів Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування нараховують відповідно до чинного законодавства. Наприклад, допомогу в зв'язку з тимчасовою втратою непрацездатності виплачують на основі листка непрацездатності, виданого лікувальним закладом. Відповідно до кількості днів непрацездатності та середньоденного заробітку визначають суму цієї допомоги.

¹ Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 1266.

На суму допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю складають кореспонденцію рахунків з урахуванням того, що допомога за перших п'ять¹ днів непрацездатності внаслідок захворювання чи побутової (не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві) травми нараховується за рахунок підприємства, а починаючи з шостого дня – Фонду соціального страхування.

Кореспонденція рахунків з обліку зборів на державне пенсійне і соціальне страхування

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано оплату праці працівникам підприємства за місяць – усього	81 23	661 81	25000 25000
у т. ч. Іванчуку Г. П. – 300 грн.	81 23	661 81	300 300
Зінчуку В. С. – 140 грн.	81 23	661 81	140 140
Нараховано від фонду оплати праці:			
– збір до Пенсійного фонду (25000×32:100)	82 23	651 82	8000 8000
-збір до Фонду соціального страхування на випадок непрацездатності	82 23	652 82	752 725
- збір до Фонду соціального страхування від безробіття (25000×2,1:100)	82 23	653 82	525 525
– збір до Фонду соціального страхування від нещасного випадку (25000×0,2:100)	82 23	656 82	50 50
Нараховано та утримано із заробітної плати кожного працівника:			
збір до Пенсійного фонду (25000×2, або 1,0%) – усього в т. ч. із зарплати:	661	651	450
– Іванчука Г. П. (300×2:100)	661	651	6
Зінчука В. С. (140×1:100)	661	651	1,40
збір до фонду соціального страхування на випадок непрацездатності – всього (25000×0,5 або 0,25%)	661	652	110
в т.ч. із зарплати Іванчука Г. П. (300×0,5:100)	661	652	1,50
–Зінчука В. С. (140×0,25:100)	661	652	0,35
– збір до Фонду соціального страхування від безробіття – всього (25000×0,5:100)	661	653	125
у т.ч. із зарплати:			
– Іванчука Г. П. (300×0,5:100)	661	653	1,50
– Зінчука В. С. (140×0,5:100)	661	653	0,70
Перераховано заборгованість за внесками до Пенсійного фонду та Фондів соціального страхування	651, 652, 653, 656	311	9985
Нараховано допомогу ¹ за тимчасовою непрацездатністю Дорошу К. В. (за 15 днів ×12 грн.=180 грн.):	81	661	60
– за перших п'ять днів (5×12=60)	23	81	60
– за решту 10 днів	652	661	120

¹ Тут є винятки, коли витрати на допомогу за лікарняним листком відносять за рахунок Фонду страхування з першого дня: при догляді за хворою дитиною чи хворим членом сім'ї та ін.

Відрахування на соціальні заходи з фонду оплати праці можуть бути точними лише за умови, що в господарському товаристві налагоджено його системний облік у відповідних реєстрах. Зокрема, для обліку фонду оплати праці треба щомісяця на основі розрахунково-платіжних відомостей чи книг обліку розрахунків із працівниками або особових рахунків складати зведену відомість нарахованої оплати праці за її складом і категоріями працівників (на с.-г. підприємствах – зведену відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань з неї за об'єктами обліку, ф. № 10.2.1 с.-г.).

Зведена відомість призначена для щомісячного узагальнення загалом за підприємством і формування зростаючим підсумком за рік даних окремих розрахунково-платіжних відомостей (книг, особових рахунків) для отримання контрольних показників щодо розрахунків із робітниками та службовцями і використання фонду заробітної плати за складом і категоріями працівників.

Зведена відомість нарахованої оплати праці за складом і категоріями працівників

№ рядка	Склад оплати праці	Підрозділи підприємства або розрахунково-платіжна відомість				Всього	
						За місяць	З початку року
А	1. За основною діяльністю	1	2	3	і т. д.	13	14
	Робітники постійні						
	А. Нараховані суми, що входять у фонд оплати праці						
001	За відрядними розцінками						
003	Почасова оплата за тарифними ставками (окладами)						
004	Премії погодинникам						
005	Додаткова оплата за якість робіт						
006	Надбавки за висококласність						
007	Надбавки за стаж роботи						
010	Оплата чергових відпусток (включаючи компенсацію)						
011	і т. д.						
016	Всього нараховано за фондом оплати праці						
023	Б. Премії і винагороди, що не входять у фонд оплати праці						
026	В. Інші виплати, що не входять у склад фонду оплати праці						
	Робітники сезонні						

¹ Зазначені суми входять до оподаткованого доходу, тому з них утримується також прибутковий податок за шкалою ставок.

	А. Нараховані суми, що входять у фонд оплати праці						
031	За відрядними розцінками						
042	Всього нараховано за фондом оплати праці						

Застосування цих відомостей дає змогу забезпечити точне визначення відрахувань на соціальні заходи, котрі встановлюють з фонду оплати праці. Крім цього, їхні дані використовують для складання звітності про оплату праці, що також дуже важливо. Тому, незважаючи на те, що ведення цих відомостей потребує додаткових витрат робочого часу, їх доцільно складати, адже щомісячні вибірки даних безпосередньо з реєстрів обліку розрахунків за оплатою праці не менш працемісткі, але надто неточні.

Аналітичний облік розрахунків за зборами на державне пенсійне та соціальне страхування здійснюють у реєстрах фінансового обліку. Зокрема, для цього призначено журнал 5 (журнал-ордер, № 10.2 с.-г. – для сільськогосподарських підприємств). У цих реєстрах передбачене відображення як кредитових, так і дебетових обігів за рахунком 65 “Розрахунки за страхуванням”.

Однак забезпечити роздільний облік цих зборів за окремими видами дуже важко, що зумовлює необхідність ведення окремого реєстру, де можна було б відкрити аналітичні рахунки за кожним видом відрахувань на державне пенсійне та соціальне страхування. Якщо є необхідності в таких аналітичних рахунках, можна застосувати відомість, аналогічну за побудовою до відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків із бюджетом, відкриваючи її як допоміжний реєстр до Журналу 5 (Журналу-ордера, 10.2 с.-г.).

Розділ 14. Облік розрахунків з учасниками та за іншими операціями

Для обліку розрахунків з учасниками та засновниками господарського товариства щодо розподілу прибутку або інших джерел на дивіденди, спрямування їх до статутного капіталу, виплат за користування земельними і майновими паями (на сільськогосподарських підприємствах), видачі через вибуття учасників чи засновників належної їм частини майна призначений рахунок 67 “Розрахунки з учасниками”.

На субрахунку 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” обліковують дивіденди, нараховані власникам простих і привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел.

На субрахунку 672 “Розрахунки за іншими виплатами” господарського товариства обліковують інші виплати, нараховані засновникам та учасникам за користування майном, зокрема, земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

Аналітичний облік здійснюють за кожним засновником та учасником і за видами виплат.

Типові операції за рахунком 67 “Розрахунки з учасниками”

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Виплачено дивіденди учасникам підприємства	67	30
Погашено заборгованість перед учасниками підприємства через банк	67	31
За рахунок дивідендів погашена заборгованість підзвітних осіб	67	37
Проведено реінвестування доходів (дивідендів) у збільшення номінальної вартості акцій (часток у капіталі)	67	40
За рахунок дивідендів проведено відрахування у пайовий фонд	67	41
Проведені внески до статутного капіталу за рахунок нарахованих дивідендів	67	46
Нараховано податок з доходу (дивідендів)	67	64
Проведено відрахування на пенсійне забезпечення і на випадок безробіття з доходу (дивідендів)	67	65
Погашено переплату заробітної плати за рахунок дивідендів	67	66
Видано дивіденди продукцією, товарами, роботами і послугами	67	70
Видано дивіденди іншими оборотними активами	67	71
Віднесено за рахунок дивідендів винагороду за здані в фінансову оренду учасникам необоротні активи	67	73
Видано дивіденди іншими необоротними активами	67	74
Зменшена номінальна вартість акції за рішенням зборів акціонерів	40	67
Зменшені паї учасників	41	67

Для обліку розрахунків з покупцями і замовниками при надходженні від них попередньої оплати за товари, продукцію, роботи і послуги, за наданими ними підприємству авансами під майбутні поставки продукції або виконання робіт чи послуг, а також для обліку внутрівідомчих та інших розрахунків призначено рахунок 68 “Розрахунки за різними операціями”.

На субрахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними” обліковують одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи.

На субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки” здійснюють облік усіх видів поточних розрахунків із дочірніми підприємствами.

Зокрема, на цьому субрахунку підприємства, що є членами відповідних асоціацій (концернів), компанії можуть здійснювати внутрівідомчі розрахунки. Його використовують для обліку розрахунків з асоціацією (концерном) чи компанією щодо надання фінансової допомоги, створення централізованих фондів і резервів, оплати послуг спеціалізованих служб цих органів, оплати за обладнання та інших операцій. Зазначимо, що такі операції мають бути суворо добровільними, здійснюватися за згодою підприємств, передбачені в статуті й обґрунтовані виробничою необхідністю.

Практично цей субрахунок тепер не використовують, оскільки фінансова криза не дає змоги здійснювати такі операції. Крім цього, на господарських товариствах перерозподіл коштів можливий лише за їх згодою, оскільки всі оборотні засоби, як і прибуток, є їхньою власністю.

На субрахунку 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” обліковують внутрігосподарські розрахунки з виробничими одиницями і господарствами, що є на окремому балансі, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської

діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків.

На ньому обліковують, наприклад, розрахунки з відділом капітального будівництва, житлово-комунальним відділом тощо, якщо на підприємстві вони на самостійному балансі.

При цьому ці підрозділи діяльність здійснюють на самостійній основі, ведуть окремий її облік, складають окремі баланси, які потім зводять на підприємстві в загальний баланс.

Схема обліку за цим рахунком така. На підставі актів про виконання капітальних вкладень, платіжних доручень про їх фінансування, накладних, товарно-транспортних накладних чи рахунків-фактур, відомостей на виплату зарплати тощо, про передачу матеріалів на будівництво чи на взаємний відпуск, проводять записи в реєстри аналітичного обліку розрахунків.

На субрахунку 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” обліковують нараховані відсотки за: використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); іншими операціями.

На субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” обліковують операції, не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунка 68 “Розрахунки за іншими операціями”, а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами тощо); з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства, організації; з орендарями нежитлових приміщень житлово-комунального господарства; з батьками дітей за відвідування дитячих закладів; за іншими операціями.

Зокрема, на основі надісланих судовими виконавцями виписок із вироків суду чи написів нотаріуса про утримання аліментів, відшкодувань за розтрату, нестачі, крадіжки коштів чи товарно-матеріальних цінностей відображають утримання з працівників підприємства певної суми нарахованої оплати праці (не

більше ніж 50%) у рахунок сплати винними нанесеної шкоди чи аліментів. Утримані з оплати праці суми відображають за кредитом цього субрахунка як заборгованість, що підлягає погашенню. Такі утримання здійснюють щомісяця аж до повного погашення суми нанесеної шкоди чи закінчення терміну утримання аліментів. Одночасно утримані суми мають бути перераховані фізичним чи юридичним особам, вказаним у виконавчих документах.

Типові операції за рахунком 68 “Розрахунки за іншими операціями”

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Передача дочірньому підприємству довготермінових фінансових інвестицій	68	14
Придбане підприємство з негативним гудволом, діяльність котрою прогнозується з обчислюваними збитками в майбутньому	68	19
Виплачені з каси відсотки за орендні (лізингові) операції	68	30
Перераховані відсотки за орендні лізингові операції через банк	68	31
За рахунок відсотків видано путівку в санаторій	68	33
Оплачено кредиторську заборгованість передачею одержаного короткотермінового векселя	68	34
Погашена дебіторська заборгованість за продані продукцію, товари і послуги раніше отриманими авансами	68	36
Віднесено за рахунок отриманого авансу дебіторську заборгованість за спільною діяльністю	68	37
Зараховано відсотки до пайового капіталу	68	41
За рахунок відсотків погашена заборгованість у статутний капітал	68	46
За рахунок отриманого авансу сформовано резерв забезпечення гарантійних ремонтів	68	47
За рахунок цільового фінансування оплачено кредиторську заборгованість	68	48
За рахунок довготермінової позики оплачена кредиторська заборгованість	68	50
Погашено заборгованість за іншими операціями за рахунок довготермінових векселів виданих	68	51
На суму іншої кредиторської заборгованості видано облігації	68	52
Переоформлено іншу кредиторську заборгованість на довготермінові зобов'язання	68	55
Погашено кредиторську заборгованість за рахунок короткотермінової позики	68	60
Видано короткотерміновий вексель на суму кредиторської заборгованості	68	62
Зараховано переплату постачальникам в погашення іншої кредиторської заборгованості	68	63
Зараховано переплату за податками у погашення іншої кредиторської заборгованості	68	64
Те саме щодо переплати за страхуванням	68	65
Реалізовано дочірнім підприємствам продукцію, роботи, послуги	68	70
Те саме щодо інших оборотних активів	68	71
Винагорода за здані в оренду дочірнім підприємствам необоротні активи	68	73
Реалізовано дочірнім підприємствам необоротні активи	68	74
Надходження нематеріальних активів від дочірніх підприємств	12	68
Відображення коштів чи майна, переданого дочірніми підприємствами іншим підприємствам як довготермінових фінансових інвестицій	14	68
Отримання незавершеного будівництва чи машин і механізмів в обмін за бартером як авансу	15	68
Оприбутковано закуплені в громадян виробничі запаси	20	68
Прийнято худобу від населення для реалізації	21	685
Отримано МШП від дочірніх підприємств	22	68
Отримано від дочірніх підприємств роботи і послуги виробничого характеру	23	68

Послуги різних кредиторів на виправлення браку	24	68
Одержано від дочірніх підприємств товари	28	68
Одержано готівкою аванс за поставку товарно-матеріальних цінностей	30	68
Одержано аванс за поставку товарно-матеріальних цінностей через банк	31	68
Придбані цінні папери в інших підприємств	35	68
Нараховано відсотки за товарами, отриманими у кредит	37	68
Відображення заборгованості перед дочірніми підприємствами за роботи щодо майбутніх витрат	39	68
Нарахування компенсації за гарантійним ремонтом	47	68
Погашено довготермінову позику дочірнім підприємством	50	68
Погашено короткотермінову позику дочірнім підприємством	60	68
Переоформлено кредиторську заборгованість постачальникам як отриманий від них аванс	63	68
Оплачено заборгованість за податками дочірнім підприємством	64	68
Те саме щодо заборгованості за страхуванням	65	68
Утримано зі зарплати аліменти	66	68
Виконано окремі операції з обробки сировини дочірніми підприємствами	80	68
Відображено витрати за перестрахованням	84	68
Послуги дочірніх підприємств для ліквідації наслідків надзвичайних подій	85	68
Послуги дочірніх підприємств загальновиробничого характеру	91	68
Те саме загальногосподарського характеру	92	68
Те саме пов'язане зі збутом	93	68
Те саме для житлово-комунальних і обслуговуючих господарств	94	68
Нараховано відсотки за користування кредитами банку	95	68
Послуги дочірніх підприємств для ліквідації наслідків надзвичайних подій	99	68

Зазначимо, що на цьому рахунку немає потреби обліковувати розрахунки за виконавчими листами щодо утримань з оплати праці працівників підприємства за допущені ними нестачі, втрати чи крадіжки коштів або товарно-матеріальних цінностей, оскільки для таких розрахунків передбачений субрахунок 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”.

Розділ 15. Облік інших доходів і фінансових результатів

Для обліку інших операційних доходів, а саме: доходів від реалізації іноземної валюти; інших оборотних активів (окрім фінансових інвестицій); доходів від операційної оренди активів; доходів від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, визнаних боржником або щодо котрих отримано рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходів від списання кредиторської заборгованості щодо котрої

минув термін позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів і субсидій; інших доходів від операційної діяльності призначений рахунок 71 “Інший операційний дохід”.

За кредитом рахунка 71 “Інший операційний дохід” відображають збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов’язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 71 “Інший операційний дохід”

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Нараховано ПДВ при реалізації інших оборотних активів	712	64
Закриття рахунка (зарахування доходів до фінансових результатів)	71	79
Оприбутковано раніше списані основні засоби	10	71
Оприбутковано раніше списані інші необоротні матеріальні активи	11	71
Оприбутковано раніше списані нематеріальні активи	12	71
Оприбутковано раніше списані довготермінові фінансові інвестиції	14	71
Оприбутковано раніше списане незавершене будівництво	15	71
Позитивна курсова різниця за перерахунком заборгованості в іноземній валюті, дохід від операційної оренди активів	16	71
Оприбутковано запаси раніше списані	20	71
Оприбутковано раніше списаний молодняк тварин	21	71
Оприбутковано раніше списані МШП	22	71
Оприбутковано раніше списане незавершене виробництво	23	71
Оприбутковано раніше списані напівфабрикати	25	71
Оприбутковано раніше списану готову продукцію	26	71
Оприбутковано раніше списану сільськогосподарську продукцію	27	71
Оприбутковано раніше списані товари	28	71
Курсова різниця за валютою у касі – при підвищенні курсу	30	71
Курсова різниця за валютним рахунком у банку	31	71
Відображено курсову різницю на грошові кошти в дорозі	33	71
Нарахування покупцям і замовникам курсової різниці на суму їхнього боргу у валюті	36	71
Відображено курсову різницю на суму дебіторської заборгованості підзвітних осіб в іноземній валюті	37	71
Зменшення нарахованого резерву сумнівних боргів у випадках одержання гарантій щодо оплати боргу	38	71
Зарахування до доходу перевищення забезпечень над витратами за їх рахунок	47	71
Визнано доходом суму цільового фінансування	48	71
Зараховано списану довготермінову позику до інших операційних доходів	50	71
Зараховано списану короткотермінову позику до інших операційних доходів	60	71
Зараховано списану поточну заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями до інших операційних доходів	61	71
Те саме за списаним короткотерміновим векселем виданим	62	71
Те саме за списаною заборгованістю постачальникам	63	71

Зараховано до доходу неотриману зарплату (кредиторську заборгованість), за якою минув термін позовної давності	66	71
Те саме за списаною кредиторською заборгованістю перед учасниками	67	71
Те саме за списаною іншою кредиторською заборгованістю	68	71

Для обліку доходів від інвестицій укладених в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік у котрих ведуть за методом участі в капіталі, призначений рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”.

За кредитом рахунка відображають збільшення (отримання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі здійснюють за кожним об’єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством, що є асоційованим, дочірнім або спільним, облік в котрому ведуть за методом участі в капіталі.

Типові операції за рахунком 72 “Дохід від участі в капіталі”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Закриття рахунка (прибуток)	72	79
Дохід від інвестицій	14	72

Для обліку доходів, що виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, котрі не обліковують на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”, призначений рахунок 73 “Інші фінансові доходи”.

За кредитом рахунка відображають визнану суму доходу, за дебетом – списання кредитового обігу на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Аналітичний облік фінансових доходів здійснюють за об’єктами інвестування.

Типові операції за рахунком 73 “Інші фінансові доходи”

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Списання інших фінансових доходів на рахунок фінансових результатів	73	79

Находження основних засобів як дивідендів	10	73
Оприбуткування інших необоротних матеріальних активів як дивідендів	11	73
Находження нематеріальних активів як дивідендів	12	73
Зарахування на приріст довготермінових фінансових інвестицій дивідендів, належних від інших підприємств	14	73
Находження незавершеного будівництва як дивідендів	15	73
Віднесення дивідендів на довготермінову дебіторську заборгованість	16	73
Одержано дивіденди у вигляді запасів	20	73
Одержано дивіденди у вигляді молодняка тварин	21	73
Одержано дивіденди у вигляді МШП	22	73
Одержані товари в рахунок дивідендів	28	73
Отримано дивіденди готівкою	30	73
Отримано дивіденди на рахунок у банку	31	73
На суму дивідендів отримано короткотерміновий вексель	34	73
Зараховано дивіденди як поточні фінансові інвестиції	35	73
Нараховано дивіденди непов'язаним сторонам за вкладеними інвестиціями, майно в оренді	37	73
Зараховано до інших фінансових доходів суму списаної довготермінової позики	50	73
Зараховано до інших фінансових доходів суму списаної короткотермінової позики	60	73
Те саме за списаною кредиторською заборгованістю поставальникам	63	73
Те саме за списаною кредиторською заборгованістю учасникам	67	73
Те саме за іншою кредиторською заборгованістю	68	73

Для обліку доходів, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначений рахунок 74 “Інші доходи”.

За кредитом рахунка 74 “Інші доходи” відображають збільшення (отримання) доходу, за дебетом – належну суму непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 74 “Інші доходи”

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Нараховано ПДВ при реалізації необоротних активів	74	64
Зараховано до фінансових результатів інші доходи	74	79
Безоплатне надходження основних засобів	10	746
Безоплатне надходження інших необоротних матеріальних активів	11	745
Безоплатне надходження нематеріальних активів	12	74
Курсова різниця за фінансовими інвестиціями в іноземній валюті	14	746
Безоплатне надходження незавершеного будівництва	15	74
Відображення доходів від реалізації майнових комплексів	16	74
Відображення частини негативного гудволу, визнаної доходом	19	74
Отримано виробничі запаси в обмін на неподібні активи або безоплатно отримані	20	74
Отримано виробничі запаси від ліквідації основних засобів	20	74
Отримано молодняка тварин в обмін на неподібні активи або безоплатно отримані	21	74
Отримано МШП в обмін на неподібні активи або безоплатно отримані	22	74

Одержано безоплатно товари або їх обмін на інші	28	74
Отримано готівкою дохід від реалізації необоротних активів, фінансові інвестиції або безоплатно отримана готівка	30	74
Отримано дохід від реалізації необоротних активів, фінансові інвестиції на рахунок у банку або безоплатно отримані кошти чи курсова різниця за валютним рахунком	31	74
Курсова різниця за короткотерміновим векселем в іноземній валюті	34	74
Курсова різниця за поточними фінансовими інвестиціями в іноземній валюті	35	74
Одержано дохід від реалізації основних засобів	37	74
Визначення доходу одночасно з нарахуванням амортизації за безоплатно отриманими основними засобами	42	74
Зараховано цільові внески до інших доходів	48	74
Списано довготермінову позику	50	74
Списано заборгованість, забезпечену виданим векселем	51	74
Списано довготермінові зобов'язання за облігаціями	52	74
Одержано дохід від оренди	53	74
Списано інші довготермінові зобов'язання	55	74
Списано заборгованість постачальникам	63	74
Списано заборгованість за податками і платежами	64	74
Те саме за страхуванням	65	74
Те саме перед учасниками	67	74
Те саме іншу кредиторську заборгованість	68	74
Зараховано доходи майбутніх періодів до доходів звітного періоду	69	74

Для відображення доходів, що виникли внаслідок надзвичайних подій, застосовують рахунок 75 “Надзвичайні доходи”.

За кредитом рахунка відображають визнану суму відшкодування, зокрема від страхових організацій, утрат від надзвичайних подій, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові операції за рахунком 75 “Надзвичайні доходи”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Зарахування інших надзвичайних доходів на рахунок фінансових результатів	75	79
Отримано відходи від списання запасів, знищених унаслідок надзвичайних подій	20	75
Отримано готівкою відшкодування збитків від надзвичайних подій	30	75
Надійшли кошти від страхових організацій на поточний рахунок	31	75
Відображено заборгованість за відшкодуваннями	37	75
Погашення довготермінових позик за рахунок надзвичайних доходів	50	75
Погашення короткотермінових позик за рахунок надзвичайних доходів	60	75

Рахунок 79 “Фінансові результати” призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

За кредитом рахунка 79 “Фінансові результати” відображають суми в порядку закриття рахунків з обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат і нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списують на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

На субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” визначають прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунка відображають у порядку закриття рахунків суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності (рахунки 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”), за дебетом – суму в порядку закриття рахунків з обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг; адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”).

На субрахунку 792 “Результат фінансових операцій” визначають прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунка відображають списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат із рахунків 95 “Фінансові витрати” та 96 “Втрати від участі в капіталі”.

На субрахунку 793 “Результат від іншої звичайної діяльності” визначають прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунка відображають списання суми в порядку закриття рахунків з обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат із рахунка 97 “Інші витрати”.

На субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій” визначають прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунка відображають списання доходів, отриманих від надзвичайних подій, за дебетом – списання

витрат від надзвичайних подій, що обліковують на рахунку 99 “Надзвичайні витрати”.

Підприємства, що для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, субрахунки рахунка 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція” та інших рахунків класу 2 “Запаси” і кредитом рахунків класу 8 “Витрати за елементами” у порядку закриття цих рахунків.

Типові операції за рахунком 79 “Фінансові результати”

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Списана собівартість послуг на фінансові результати на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	79	23
Списано витрати готової продукції за рахунок фінансових результатів	79	26
Закриття рахунку (прибуток)	79	44
Відображення збитків від реалізації	79	70
Списання матеріальних накладних витрат на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	79	80
Те саме щодо адміністративних витрат	79	81
Те саме щодо відрахувань на соціальні заходи	79	82
Те саме щодо амортизації	79	83
Те саме щодо інших операційних витрат	79	84
Те саме щодо інших затрат	79	85
Списання собівартості реалізованих товарів на підприємствах, що використовують рахунки класу 9	79	90
Те саме щодо витрат обігу	79	92
Те саме щодо витрат на збут	79	93
Те саме щодо інших операційних витрат	79	94
Те саме щодо фінансових витрат	79	95
Те саме щодо втрат від участі в капіталі	79	96
Те саме щодо інших витрат	79	97
Те саме щодо податку на прибуток	79	98
Те саме щодо надзвичайних витрат	79	99
Закриття рахунку (збиток)	44	79
Відображено доходи від реалізації	70	79
Відображено інший операційний дохід	71	79
Відображено дохід від участі в капіталі	72	79
Відображено інші фінансові доходи	73	79
Відображено інші доходи	74	79
Відображено надзвичайні доходи	75	79
Включення до фінансових результатів суми перевищення кредитового обігу над дебетовим	98	79

Після відображення за цією кореспонденцією операцій на рахунку 79 “Фінансові результати” визначають прибуток або збиток. Разом з цим, треба мати на увазі, що за даними податкового обліку також визначають подібний показник – оподатковуваний прибуток, але в жодному випадку він не збігається

з визначеним на рахунку 79 “Фінансові результати”. Це зумовлено відмінностями визначення прибутку (збитку) у фінансовому обліку та оподаткованого прибутку (від’ємного результату) в податковому обліку.

Зокрема, прибуток у фінансовому обліку визначають як різницю між доходами (виручкою) від реалізації продукції, робіт, послуг та їхньою собівартістю. Далі додають інші операційні доходи, віднімають адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Результатом є прибуток від операційної діяльності (або збиток – коли дохід (виручка) менший, ніж собівартість реалізованої продукції та витрати, що вираховуються з нього.

Оподатковуваний прибуток визначають як різницю між валовими доходами та валовими витратами, що потім коригується (зменшується) на суму амортизації основних фондів. Якщо валові доходи менші, ніж валові витрати та амортизація основних фондів, може бути від’ємний результат.

Таким чином, у фінансовій звітності – звіті про фінансові результати ф. № 2, та податковій – декларації про прибуток підприємства відображають різні суми, хоч і подібні за назвою, оскільки у ній наявних такий термін, як прибуток.

Розділ 16. Фінансовий і податковий облік нестач та втрат і виправлення помилок

16.1. Особливості обліку нестач, утрат і крадіжок товарно-матеріальних цінностей

Вихідна інформація для відображення нестач, утрат і крадіжок товарно-матеріальних цінностей у податковому обліку формується за даними фінансового обліку, зокрема за порівняльними відомостями результатів інвентаризації та прийнятими на основі їхнього аналізу рішеннями керівництва підприємством чи виконавчими документами, коли це стало предметом судового розгляду щодо списання чи утримання вартості нестач, утрат і крадіжок ТМЦ.

У податковому обліку, крім відображення операцій щодо списання нестач, утрат і крадіжок товарно-матеріальних цінностей, віднесення визначених сум компенсацій на винних, що відображається у фінансовому обліку, необхідно скоригувати залишки придбаних ТМЦ, оскільки за ними визначається приріст (убуток) при обчисленні оподаткованого прибутку, та суму податкового кредиту і валових витрат у частині, пропорційній вартості ТМЦ, за котрими виникла нестача. Це зумовлено тим, що до валових витрат включають вартість придбаних ТМЦ для використання у господарській діяльності, а сума сплаченого постачальникам ПДВ уже віднесена до податкового кредиту. Оскільки нестачу ТМЦ, незалежно від причин її виникнення, не вважають використанням їх у господарській діяльності, таке коригування є обов'язковим, хоч це і не всі сприймають, бо суму ПДВ за вартістю нестач, до того ж навіть у подвійному (!) розмірі, погашає винна особа, а потім цю суму перераховується підприємство до бюджету. Як відомо, згідно із затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 21. 01. 96 р. № 116 "Порядку визначення збитків від розкрадання, нестачі, знищення, псування матеріальних цінностей" сума компенсації нестач винними особами обчислюється відповідно до балансової вартості ТМЦ, котрих не вистачає, помноженої на індекс інфляції з додаванням обчисленої від цієї вартості суми ПДВ і акцизного збору (за підакцизними товарами) та застосуванням до визначеного таким чином результату коефіцієнта 2.

Фінансовий і податковий облік відображення нестач і крадіжок ТМЦ поєднаний і здійснюється такими записами на рахунках.

Кореспонденція рахунків із відображення нестач, утрат і крадіжок товарно-матеріальних цінностей

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Виявлено нестачу ТМЦ на суму за балансовою вартістю	072		400
2. Скориговано валові витрати (якщо нестача є за придбаними ТМЦ) методом “червоне сторно”	841	841	400
Скориговано податковий кредит (якщо нестача є за придбаними ТМЦ):			
– методом “червоне сторно”	6411	644	80
– додатковою проводкою	84	644	80
5. Списано балансову вартість нестач на витрати	84	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 30	400
6. Відображено перегрупування витрат на підприємствах, що застосовують рахунки класу 9	947	84	480
7. Списано балансову вартість нестач на фінансові результати (на підприємствах, що не використовують рахунки класу 9 – Д-т 791, К-т 84)	791	947	480

Якщо виявлено винуватця нестач, утрат і крадіжок ТМЦ, записи ведуть далі відповідно до того, що на цю особу треба віднести не балансову вартість нестачі, а вирахувану суму згідно з Порядком визначення збитків. У цьому випадку ця сума¹ буде, наприклад, становити: $(400 \text{ грн.} \times 1,2 \text{ (індекс інфляції)} + (480 \times 20) / 100 \text{ (сума ПДВ)} + 0 \text{ (сума акцизного збору)} \times 2 = 1152 \text{ грн.}$, тобто винна особа внесе більшу суму, ніж балансова вартість нестачі. Цю різницю $1152 - 400 = 752 \text{ грн.}$ потрібно перерахувати до бюджету.

¹ Якщо виявлено нестачу основних засобів, їх списують на субрахунок 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” за балансовою (залишковою) вартістю, а суму зносу – за дебетом субрахунка 131 “Знос основних засобів”. На винних відносять суму, визначену не від первісної, а від балансової вартості основних засобів.

Кореспонденція рахунків з відображення розрахунків за нестачами, втратами і крадіжками товарно-матеріальних цінностей

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Віднесено на винну особу вартість нестачі ТМЦ:			
– балансову вартість	375	716	400
– суму різниць	375	719	752
Списано вартість нестачі ТМЦ із забалансового рахунка		072	400
Надійшли в касу кошти як погашення заборгованості винною особою	301	375	1152
Відображено різницю між сумою до стягнення і балансовою вартістю нестач	719	642	752
Зараховано цю різницю до валових доходів	747	747	752
Дораховано податок на прибуток	982	6412	345
Сплачено до бюджету належні суми:			
– різницю в сумі податку на прибуток (у зв'язку з коригуванням валових витрат) і віднесенням різниці до валових доходів $(400+752) \times 0,30$	6412	311	345
– суму коригування ПДВ	6411	311	80
– різницю між сумою, утриманою з винної особи, і балансовою вартістю нестачі ТМЦ	642	311	752

При нестачі бланків документів суворого обліку на винних відносять 50-кратну вартість придбання бланків без зазначення номіналу та 5-кратну вартість із зазначеним номіналом¹. Саму ж нестачу відображають на основі акта перевірки наявності бланків суворої звітності, ф. № СЗ-4. При цьому треба пам'ятати, що одночасно з відображенням на балансових рахунках бланки суворої звітності оприбутковують за дебетом забалансового рахунка 08 “Бланки суворого обліку”, але не за фактичною, а за умовою вартістю, що дорівнює 0,1 від мінімального розміру оплати праці за один бланк, тобто 5,50 грн. Таким чином, якщо підприємство отримало пачку подорожніх листів автомобіля, в котрій є 50 шт., та оплатило за них 9,60 грн., на субрахунку 209 “Інші

¹ Постанова Кабінету Міністрів України від 27. 08. 1996 р. № 100.

матеріали” їх будуть обліковувати за вартістю 8 грн. (без 1,60 ПДВ), а за дебетом забалансового рахунка 08 – 275 грн. (50 шт. × 5,50 грн.).

Кореспонденція рахунків з обліку нестачі бланків суворого обліку

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списано собівартість бланків, яких не вистачає (2 шт. × 8 грн.)/50шт. та (2 × 5,50)		209 08	0,32 11,00
Відображено нестачу бланків на забалансовому рахунку	072		0,32
Віднесено 50-кратну вартість бланків на винну особу і зараховано її до валових доходів (50 × 0,32)	375 747	747 719, 716	16,00 16,00
Списано балансову вартість бланків на фінансові результати	791	947	0,32
Списано вартість нестачі із забалансового рахунка		072	0,32
Скориговано валові витрати методом “червоне сторно”	841	841	0,32
Скориговано податковий кредит за придбаними бланками:			
– методом “червоне сторно”	6411	644	0,06
– додатковою проводкою	84	644	0,06
Відображено перегрупування витрат на підприємствах, що застосовують рахунки класу 9	947	84	0,06
Відображено заборгованість перед бюджетом на різницю між сумою, віднесеною на винну особу, та балансовою вартістю бланків (16,00 – 0,32)	719	642	15,68
Дораховано суму податку на прибуток (0,32×30)/100	982	6412	0,10
Сплачено у бюджет:			
– суму коригування ПДВ	6411	311	0,06
– суму дорахованого податку на прибуток	6412	311	0,10
– різницю за вартістю нестачі бланків	642	311	15,68

Наведена кореспонденція рахунків деталізована з дидактичною метою. У практичній роботі облікових працівників немає потреби відобразити окремо дорахування податку на прибуток у зв’язку з коригуванням валових витрат або

віднесенням до валових доходів різниці між сумою, визначеною до стягнення з винної особи, та балансовою вартістю нестач, утрат і крадіжок ТМЦ, оскільки це здійснюється шляхом коригування валових витрат в одному випадку та відображення валових доходів в іншому в декларації про прибуток підприємства за звітний квартал і зумовлює зміну загальної суми оподаткованого прибутку. Тому окремих проводок із нарахування податку на прибуток у зв'язку з нестачами не складають, а нараховують його в звичайному порядку.

16.2. виправлення помилок у бухгалтерському обліку

Бухгалтерський облік характеризується великою кількістю операцій, що відображаються в різних первинних документах. З тих чи інших причин у них часто допускають помилки. Бувають помилки також при перенесенні даних первинних документів у реєстри зведеного й аналітичного обліку внаслідок неправильного підрахунку добутоків і підсумків при таксуванні документів, механічного перекручування цифр, пропуску, відображення суми лише на одному рахунку тощо. Якщо їх своєчасно не виправити, ці помилки будуть у всіх реєстрах обліку, включаючи навіть Головну книгу. Інколи помилки виникають у Головній книзі, навіть якщо в журналах чи відомостях аналітичного обліку їх не було, внаслідок помилкового перенесення кредитових обігів на інші синтетичні рахунки.

У будь-якому разі помилкові записи потрібно обов'язково виправити, оскільки за їх наявності достовірність облікової інформації знижується, а в ряді випадків це може бути причиною застосування до підприємства та відповідальних осіб відсутніх фінансових санкцій або й жорсткіших заходів, якщо помилки були навмисними і зумовили зловживання.

Помилки виявляють перевіркою записів шляхом зіставлення підсумків відповідних граф журналів, відомостей аналітичного обліку і даних Головної книги. Якщо ж записи в журналах і відомостях здійснювали на підставі

аркушів-розшифровок, зведених реєстрів, необхідно також перевірити правильність визначення проміжних підсумків, оскільки загальні підсумки можуть бути безпомилковими, а суми в т. ч. визначені неправильно. Наприклад, при групуванні операцій з нарахування оплати праці в аркуші-розшифровці за даними первинних документів не включено суми окремих нарядів на відрядну роботу у витрати, але за рахунком 23 “Виробництво” їх відображено за цими документами як нараховану оплату праці за рахунком 66 “Розрахунки з оплати праці”.

У теорії і практиці обліку здавна застосовують такі способи виправлення помилок, як коректурний, додаткових проводок червоне сторно. При виправленні помилок коректурним способом закреслюють неправильно вказані шифри рахунків, суми і надписують над ними виправлені дані. Такі виправлення мають бути завірені підписами осіб, які їх здійснили. Закреслення проводять легкими лініями, щоб можна було прочитати попередні дані. Цей метод застосовую за умови, що підсумки Головної книги ще не виведені, тобто в межах місяця. Як правило, цей метод здебільшого використовують при виправленні помилок у первинних документах. В аналітичних реєстрах чи Головній книзі його застосовують при виправленні механічних помилок, коли кореспонденція рахунків є правильною, а суми за операціями помилковими. В податковому обліку застосування цього методу обмежене, бо, наприклад, помилки в податковій накладній виправляють шляхом складання додатку № 2 розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної від __ № ____.

Разом з тим, цей метод виправлення помилок не можна застосовувати в усіх без винятку первинних документах, зокрема, у грошових документах. Наприклад, при отриманні готівки з банку за чеком чи здачі виручки за оголошенням, видачі зарплати за відомостями, перерахуванні коштів за платіжними дорученнями тощо таких виправлень недопускають, тоді доводиться складати нові документи, інколи зберігаючи як доказ зіпсуті чеки,

доручення тощо. Тому, хоч цей метод виправлення помилок дуже простий¹, його застосовують не в усіх випадках.

Принагідно зауважимо, що на практиці часто нехтують правилами коректурного способу виправлення помилок і здійснюють це шляхом підчищення чи замазування помилкових записів або жирнішим обведенням одних цифр для запису інших. Такий спосіб недопустимий, оскільки часто призводить до того, що через певний період складно розібрати написане, особливо коли це зроблено неохайно або записи втратили первинний вигляд через неякісну текстуру паперу. Інколи за цим приховано зловживання, замасковане як виправлення помилкових записів.

Ураховуючи ту обставину, що допущені помилки доволі важко визначити на стадії опрацювання первинних документів, підрахунків підсумків у реєстрах зведеного й аналітичного обліку, їх здебільшого встановлюють завдяки подвійному запису операцій, оскільки відображення кожної з них на двох окремих рахунках за дебетом і кредитом зумовлює рівновагу балансу. Якщо ж допущено помилку, наприклад, запис зроблено лише на одному рахунку, такої рівноваги немає. Однак це можна виявити, підрахувавши підсумки Головної книги. Тому коректурний спосіб виправлення помилок не можна часто використовувати, оскільки записи проведено у всіх реєстрах, включаючи Головну книгу, і при цьому довелося би виправляти кілька цифр у різних документах і реєстрах. В цьому разі слід скористатись методами додаткових проводок чи “червоне сторно”. Застосування цих методів є обов’язковим, коли в Головній книзі підраховано підсумки дебетових і кредитових обігів і сальдо за синтетичними рахунками.

Додаткові проводки застосовують тоді, коли необхідно збільшити суму обігів за рахунками, де вона була занижена внаслідок помилки. Записи здійснюють у цій самі кореспонденції рахунків, котрою була записана

¹ Це не означає, що так само просто виявляються помилки. Їх пошук, як правило, дуже трудомісткий процес, оскільки потребує застосування здебільшого здебільшого суцільної, до того ж кількохразової перевірки підсумків, правильності складеної кореспонденції рахунків, записів у реєстрах обліку. Лише інколи такі помилки можна виявити вибірковою перевіркою.

попередня сума, а застосовується цей метод, як правило, при неможливості виправлення помилки коректурним способом.

Наприклад, виявлено, що ПДВ, нарахований при продажі товарів за минулий місяць, помилково записаний у сумі 500 грн. замість 5000 грн. Оскільки підсумки Головної книги вже підраховані з урахуванням обігів за дебетом рахунка 70 “Доходи від реалізації” та кредитом рахунка 64 “Розрахунки за податками і платежами” в сумі 500 грн., додаткову проводку дебет 70, кредит 64 складають на суму 4500 грн.

Метод “червоне сторно” застосовують тоді, коли сума обігів за рахунками помилково завищена. Інколи одночасно використовують як метод “червоне сторно”, так і додаткових проводок, а саме тоді, коли записи зроблено у помилковій кореспонденції рахунків. У цьому разі повторно записують цю операцію в тій самій кореспонденції рахунків методом “червоне сторно”, чим анулюють попередній помилковий запис, додатковою проводкою за правильною кореспонденцією. Наприклад, помилково віднесено 5 тис. грн. податкового кредиту на дебет субрахунка 644 “Податковий кредит” із кредиту субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”. Для виправлення помилки треба здійснити такі записи:

- дебет 644, кредит 631 – “червоне сторно” – 5 тис. грн.;
- дебет 641, кредит 631 – додаткова проводка – 5 тис. грн.

Хоч метод “червоне сторно” є від’ємним записом обігів за рахунками, не можна змінювати кореспонденцію рахунків на протилежну, як іноді практикують недосвідчені бухгалтери, оскільки при цьому спотворюються звітні дані при нібито однаковому результаті, досягнутому одночасним застосуванням обох методів. Наприклад, при відображенні податкового кредиту переставлено місцями дебет і кредит рахунків, тому операцію записано дебет 631, кредит 641 – 5 тис. грн. Її, на перший погляд, можна виправити економніше однією проводкою: дебет 641, кредит 631 – 10 тис. грн., що в підсумку дає ніби

й однаковий результат з одержаним за правильними записами дебет 631, кредит 641 – 5 тис. грн.– “червоне сторно”; дебет 641, кредит 631 – 5 тис. грн. – додатковою проводкою. Однак це призведе до завищення як податкового кредиту, так і податкових зобов’язань у податковій декларації з податку на додану вартість за відсутності бази оподаткування (графа А) на суму 5 тис. грн. відповідно.

Кореспонденція рахунків при виправленні помилок (додаткові проводки або “червоне сторно”)

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Виправлення помилок при заниженні (завищенні) валових витрат унаслідок неправильного відображення:		
– витрат на ремонти та реконструкцію основних засобів (не більш ніж від 5% їх залишкової вартості на початок року). Одночасно дебет 23, 91, але й інші аналітичні рахунки, 92 та 93, кредит 841	841	23, 91
– вартості отриманих від постачальників матеріалів, тварин, МШП, робіт і послуг, товарів. Одночасно дебет 20, 21, 22, 23, 91, 92, 93, 28, кредит 841	841	63
– витрат на придбання продуктивної худоби і вирощування багаторічних насаджень. Одночасно дебет 153, 155, кредит 841.	841	31, 63, 66, 65
– попередньо перерахованих коштів постачальникам (підрядникам) під майбутні поставки ТМЦ, виконання робіт і послуг. Одночасно дебет 371, кредит 841	841	31
– виплаченої оплати праці. Одночасно дебет 66, кредит 841	841	30
– витрати на відрядження. Одночасно дебет 23, 91, 92, 93, кредит 841	841	372
– залишкової вартості окремих об’єктів основних засобів І групи за умови, що вона не перевищує 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за одиницю. Одночасно дебет 23, 91, 92, 93, кредит 841	841	131
– неправильної суми амортизації (у фінансовому обліку дебет 23, 91, 92, 93, кредит 13)	Коректурним способом	
– неправильної суми приросту (убутку) придбаних ТМЦ	841	841
Виправлення помилок при заниженні (завищенні) валових доходів унаслідок неправильного відображення:		
– доходів, отриманих готівкою. Одночасно дебет 747,	30	747

кредит 701,702, 703		
– попередньої оплати від покупців (замовників). Одночасно дебет 747, кредит 681	31	747
– відвантажених покупцям продукції, товарів, виконаних для замовників робіт і послуг до оплати їхньої вартості. Одночасно дебет 747, кредит 701, 702, 703	631	747
– виданої натурою оплати праці. Одночасно дебет 747, кредит 701	66	747
Виправлення помилок при відображенні податку на додану вартість:		
– нарахованої суми податкових зобов'язань	70, 643	6411
– податкового кредиту за отриманими ТМЦ, роботами чи послугами	6411	63
Виправленням помилок при відображенні:		
– перерахованих сум у бюджет	64	31
– нарахованого прибуткового податку	66	64
– нарахованих штрафів, пені	94	64
Нараховуваного податку на прибуток	85, 98	64

Варто наголосити, що виправлення помилок має бути обумовленим. Якщо при коректурному способі інколи можна обмежитись лише підписом працівника бухгалтерії, який виправив запис, то при застосуванні методів “червоне сторно” чи додаткових проводок необхідне текстове пояснення причин у бухгалтерських довідниках. На ці операції необхідно складати окремі бухгалтерські проводки, підписані працівником бухгалтерії, якщо здійснив виправлення, і головним бухгалтером. Зміст довідки довільний, але він має вичерпно характеризувати причину виникнення помилки та обґрунтовувати спосіб її виправлення. Ця довідка має бути якнайдетальнішою, містити посилання на документи чи реєстри, де допущено помилку.

У певних випадках, окрім виправлення помилок безпосередньо в документах первинного обліку, журналах, відомостях аналітичного обліку чи Головній книзі, треба внести відповідні зміни у звітні документи, недбале ставлення особливо щодо податкової звітності може бути причиною значних збитків для підприємства через штрафні санкції, а також покарання винних.

Література

1. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2.
2. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник для студентів. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
3. Валуев Б. И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учёта // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 5.
4. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
5. Гарасим П. М. та ін. Фінансовий облік на підприємствах різних галузей. – Тернопіль, АСТОН, 2000. – 288 с.
6. Гарасим П. М., Гарасим А. П., Хомин П. Я. Податковий облік і звітність на підприємствах різних галузей (єдність та розходження з національними стандартами). – Л.: Українські технології, 2001. – 166 с.
7. Гарасим П. М., Давидович І. Є., Хомин П. Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення). – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 270 с.
8. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. – М.: Аудит – ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
9. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16. 07. 1999 р.
10. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22. 05. 1997 р.
11. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3. 04. 1997 р.
12. Закон України “Про систему оподаткування” від 25. 06. 1991 р.
13. Зудилин А. П. Бухгалтерский учёт на капиталистических предприятиях. – М.: Университет дружбы народов, 1990 – 224 с.

14. Інструкція з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 24. 07. 1997 р. № 168.
15. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 1. 07. 1997 р. № 141.
16. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11. 08. 1994 р. № 69.
17. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на отримання цінностей. Затверджена Міністерством фінансів України від 16. 05. 1996 р. № 99.
18. Карпова Т. П. Управленческий учёт. – М.: Аудит – ЮНИТИ, 1998 – 350 с.
19. Кірейцев Г. Г. Про поділ обліку на фінансовий і управлінський // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. – № 11.
20. Методика уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у т. ч. реорганізованих. Затверджена постановою КМУ № 177 від 28. 02. 2001 р.
21. Методика обчислення розмірів індивідуальних майнових паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств, у т. ч. реорганізованих. Затверджена наказом Міністерства аграрної політики України № 85 від 29. 03. 2001 р.
22. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами. Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 190 від 02. 07. 2001 р.
23. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29. 12. 2000 р. № 356.

24. Миддлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие управленческих решений / Пер. с англ. – М.: Финансы, 1996. – 408 с.
25. Наказ Міністерства статистики України від 22. 05. 1996 р. № 145 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів”.
26. Наказ Міністерства статистики України від 21. 06. 1996 р. № 193 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів”.
27. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування. Затверджений наказом Міністерства фінансів України 30. 11. 1999 р. № 291.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”. Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 16. 07. 2001 р. № 344.
29. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Затверджене Постановою Правління НБУ від 19. 02. 2001 р. № 12.
30. Порядок визначення збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей. Затверджений постановою КМУ від 22. 01. 1996 р. № 116.
31. Порядок визначення розмірів майнових паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств та їх документального посвідчення. Затверджений постановою КМУ від 28. 02. 2001 р. № 177.
32. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24. 05. 1995 р. № 88.
33. Порядок ведення книги обліку придбання товарів (робіт, послуг). Затверджений наказом ДПА України 30. 05. 1997 р. № 165.
34. Порядок ведення книги обліку продажу товарів (робіт, послуг). Затверджений наказом ДПА України від 30. 05. 1997 р. № 165.

35. Порядок заповнення податкової накладної. Затверджений наказом ДПА від 30. 05. 1997 р. № 165.
36. Рекомендації з бухгалтерського обліку валових доходів і валових витрат. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 4. 08. 1997 р. № 168.
37. Рекомендації щодо обчислення трудових внесків членів колективних сільськогосподарських підприємств, у т, ч. реорганізованих. Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 29. 03. 2001 р. № 86.
38. Румак О. Х. Управленческий учёт в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: Урожай, 1995. – 224 с.
39. Скоун Т. Управленский учёт. / Пер. с англ Н. Д. Эриашвили. – М.: Аудит – ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
40. Ткач В. И., Ткач В. М. Управленческий учёт: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
41. Управленческий учт / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА, 1997. – 480 с.
42. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей / За ред. П. Я. Хомина. – Тернопіль: Астон, 2000. – 288 с.
43. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Пер. с англ.: Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
44. Чумаченко Н. Г. Методы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1. Особливості фінансового, податкового та управлінського обліку	4
Розділ 2. Облікове забезпечення реформування підприємства в господарське товариство.....	27
2.1. Організація облікового забезпечення реформування підприємства	27
2.2. Облік емісії акцій при реформуванні підприємств у господарські товариства.....	35
Розділ 3. Особливості реформування сільськогосподарських підприємств і відображення його в обліку	41
3.1. Визначення вартості майна сільськогосподарських підприємств при їхньому реформуванні	41
3.2. Визначення майнових паїв	47
3.3. Виділення майнових паїв	57
3.4. Облік формування власного капіталу на реформованих сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм	62
3.5. Облік операцій із залученням майна колишніх членів КСП реформованими сільськогосподарськими підприємствами	65
Розділ 4. Організація і форми бухгалтерського обліку на реформованих підприємствах	70
4.1. Форми бухгалтерського обліку на реформованих підприємствах	70
4.2. План рахунків і його використання у господарських товариствах	85
4.3. Облік бланків суворого обліку та зберігання документів у господарських товариствах	96
Розділ 5. Облік основних засобів і нематеріальних активів.....	105
5.1. Фінансовий облік основних засобів і нематеріальних активів.....	105
5.2. Управлінський облік необоротних активів	119
5.2.1. Облік і контроль наявності основних засобів за центрами відповідальності	119
5.2.2. Облік і контроль надходження основних засобів	122
5.2.3. Облік і контроль вибуття основних засобів	125
5.2.4. Облік і контроль ремонтів основних засобів, профілактичних заходів щодо підтримання їх у робочому стані.....	126

5.2.5. Управлінський облік консервації основних засобів.....	133
5.2.6. Контроль ефективності використання основних засобів в управлінському обліку.....	136
5.3. Особливості податкового обліку основних фондів та їх амортизації	140
5.4. Фінансовий облік довготермінових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій та інших довготермінових активів.....	166
Розділ 6. Облік виробничих запасів	177
6.1. Фінансовий облік виробничих запасів.....	177
6.2. Управлінський облік виробничих запасів	193
6.2.1. Облік наявності запасів за центрами відповідальності ...	193
6.2.2. Контроль відповідності запасів установленим нормам...	199
6.2.3. Планування й контроль надходження запасів в управлінському обліку	205
6.2.4. Облік надходження запасів.....	211
6.2.5. Контроль обґрунтованості вибуття запасів в управлінському обліку	218
6.2.6. Облік вибуття запасів	221
6.2.7. Управлінський облік малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших необоротних активів	228
6.2.8. Особливості управлінського обліку запасів у сільському господарстві.....	236
6.2.9. Узагальнений контроль ефективності використання запасів в управлінському обліку.....	246
6.2.10. Класифікація витрат на формування запасів.....	248
6.2.11. Взаємозв'язок і відмінність управлінського та фінансового обліку запасів.....	250
6.3. Особливості податкового обліку виробничих запасів	254
Розділ 7. Облік витрат виробництва та валових витрат. Калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг).....	257
7.1. Фінансовий облік витрат виробництва, браку та напівфабрикатів.....	257
7.1.1. Облік витрат основного і допоміжного виробництва...	257
7.1.2. Облік браку у виробництві.....	262
7.1.3. Облік напівфабрикатів власного виробництва.....	264
7.2. Фінансовий облік витрат за елементами.....	267
7.3. Фінансовий облік витрат діяльності.....	273
7.4. Управлінський облік витрат виробництва.....	286
7.4.1. Особливості управлінського обліку витрат виробництва та його відмінності від фінансового обліку.....	286
7.4.2. Класифікація витрат виробництва в управлінському обліку.....	289

7.4.3. Аналіз поведінки витрат виробництва в управлінському обліку.....	299
7.4.4. Об'єкти управлінського обліку витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг).....	305
7.4.5. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).....	310
7.5. Податковий облік валових витрат.....	323
Розділ 8. Облік готової продукції й товарів та їх реалізації.....	329
8.1. Фінансовий облік готової продукції й товарів та їх реалізації.....	329
8.1.1. Облік готової продукції.....	329
8.1.2. Облік доходів від реалізації готової продукції і товарів.....	335
8.2. Управлінський облік реалізації продукції (робіт, послуг) і формування фінансових результатів	340
8.2.1. Характеристика управлінського обліку реалізації продукції (робіт, послуг) і формування фінансових результатів.....	340
8.2.2. Документальне оформлення операцій із реалізації продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку.....	344
8.3. Податковий облік валових доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.....	352
Розділ 9. Облік коштів і розрахунків	355
9.1. Фінансовий облік коштів і розрахунків.....	355
9.2. Управлінський облік розрахунків і грошових потоків.....	381
9.3. Податковий облік розрахунків.....	400
Розділ 10. Фінансовий облік і податковий облік формування власного капіталу та довготермінових зобов'язань	415
Розділ 11. Фінансовий і податковий облік лізингових (орендних) операцій...	434
Розділ 12. Фінансовий облік позик і поточних зобов'язань.....	444
Розділ 13. Фінансовий, управлінський і податковий облік оплати праці.....	453
13.1. Фінансовий та управлінський облік оплати праці.....	453
13.2. Податковий облік розрахунків, пов'язаних з оплатою праці....	473
Розділ 14. Облік розрахунків з учасниками та за іншими операціями.....	487
Розділ 15. Облік інших доходів і фінансових результатів.....	492
Розділ 16. Фінансовий і податковий облік нестач та втрат і виправлення помилок.....	500
16.1. Особливості обліку нестач, утрат і крадіжок товарно- матеріальних цінностей.....	500
16.2. Виправлення помилок у бухгалтерському обліку.....	504
ЛІТЕРАТУРА	510