

С. І. Дробязко, Т. М. Козир, С. Б. Холод

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*За загальною редакцією
кандидата економічних наук, професора
П. Й. Атамаса*

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
для студентів вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2012

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Д 75

Гриф надано

Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України

(Лист № 1/11-4640 від 07.06.2011 р.)

Рецензенти:

Бариш Ю. С. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри «Облік і аудит» Дніпропетровського університету залізничного транспорту імені Академіка В. Лазаряна;

Плаксієнко В. Я. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри «Бухгалтерського обліку» Полтавської державної аграрної академії; дійсний член Української Академії Економічної кібернетики; відмінник освіти України; відмінник аграрної освіти та науки;

Гуня В. О. – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри «Обліку і аудиту» Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара.

Дробязко С. І., Козир Т. М., Холод С. Б.

Д 75 Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу. Навч. посіб.
/ за заг. ред. П. Й. Атамаса – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.

ISBN 978-611-01-0274-2

У навчальному посібнику послідовно викладено теоретичні, методологічні та практичні питання обліку і оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Наведено загальну нормативно-організаційну характеристику суб'єктів малого бізнесу. Докладно розкрито методику бухгалтерського обліку господарських операцій та складання фінансової звітності малих підприємств у відповідності з Національними стандартами бухгалтерського обліку. Розкрито особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва згідно діючого законодавства України

Для студентів економічних вищих навчальних закладів та факультетів (бакалаврів, спеціалістів), слухачів магістерських програм, а також учнів середніх освітніх закладів економічного спрямування. Навчальний посібник буде також корисним для слухачів центрів перенавчання та підвищення кваліфікації, працівників підприємств (організацій) у питаннях, пов'язаних з початком власного бізнесу.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-611-01-0274-2

© Дробязко С. І., Козир Т. М.,
Холод С. Б., 2012.

© Центр учбової літератури, 2012.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
-------------	---

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ

ДІЯЛЬНОСТІ ТА СИСТЕМИ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ	7
1.1. Сутність, значення, функції та місце малого бізнесу в умовах розвитку ринкової економіки	7
1.2. Характеристика суб'єктів малого підприємництва згідно законодавства України	16
1.3. Визначення середньооблікової чисельності працюючих на підприємствах малого бізнесу	19
1.4. Визначення обсягу виручки підприємств малого бізнесу для переходу на сплату єдиного податку	25
1.5. Процедура державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності	28
1.6. Порядок розрахунку із споживачами	32
1.7. Принципи формування облікової політики малих підприємств	38
1.8. План рахунків бухгалтерського обліку на малих підприємствах та їх кореспонденція	46
1.9. Форми ведення бухгалтерського обліку	60
Контрольні питання для самоперевірки	77
Тести	77

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК СУБ'ЄКТІВ

МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА	80
2.1. Загальні питання організації бухгалтерського обліку малих підприємств	80
2.2. Бухгалтерський облік господарських операцій суб'єктів малого бізнесу	84
2.2.1. Облік грошових коштів і грошових документів	84
2.2.2. Облік необоротних активів	98
2.2.3. Облік виробничих запасів, готової продукції і товарів	156
2.2.4. Облік праці та її оплати	175
2.2.5. Облік витрат на виробництво	198
2.2.6. Облік доходів і результатів діяльності	226
2.2.7. Облік розрахунків	254
Контрольні питання для самоперевірки	298

<i>Тести</i>	298
2.3. Узагальнення даних поточного обліку та складання звітності.	302
2.3.1. <i>Поняття, склад та вимоги до річної фінансової звітності</i>	302
2.3.2. <i>Баланс</i>	305
2.3.3. <i>Звіт про фінансові результати</i>	307
<i>Контрольні питання для самоперевірки</i>	321
<i>Тести</i>	321
РОЗДІЛ 3. ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ	323
3.1 Зарубіжний досвід оподаткування підприємств малого бізнесу	323
3.2. Оподаткування суб'єктів малого бізнесу — юридичних осіб	326
3.3 Оподаткування суб'єктів малого бізнесу — фізичних осіб.	335
3.4 Фіксований податок.	349
3.5 Фіксований сільськогосподарський податок	352
<i>Контрольні питання для самоперевірки</i>	364
<i>Тести</i>	364
КОНТРОЛЬНІ ЗАВДАННЯ	368
НАСКРІЗНА ЗАДАЧА	370
ЛІТЕРАТУРА	377
ДОДАТКИ	
<i>Додаток А. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва</i>	383
<i>Додаток Б. Розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою</i>	389
<i>Додаток В. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва</i>	391
<i>Додаток Г. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва</i>	395
<i>Додаток Д. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами</i>	401

ВСТУП

В сучасних умовах розвитку України, як і всюди на пострадянському просторі, невеликі обсяги виробництва або надання послуг сформували в економіці певний сектор підприємницької діяльності, однаково необхідний як для його споживачів, так і для його учасників.

Малий бізнес треба розглядати як зручну сферу трудової діяльності, заробітку та інновацій. Його розвиток та активність є передумовою формування середнього класу в країні. Таким чином, у процесі ринкової трансформації економіки України одним з визначальних пріоритетів державної політики повинна стати всебічна підтримка малого бізнесу, створення умов, за яких малий бізнес зможе відігравати економічно та соціально значущу роль у суспільстві. На найвищому державному рівні було проголошено, що зміцнення позицій малого підприємництва належить до пріоритетних завдань державного управління, є одним з ключових питань у процесі становлення нової моделі соціально орієнтованої ринкової економіки в Україні, вагомим механізмом у підвищенні продуктивної зайнятості населення і послабленні соціальної напруги, забезпеченні економічної стабільності та інноваційного зростання, створенні передумов для становлення середнього класу.

Не останнє місце у цих процесах відводиться раціональній організації бухгалтерського обліку і оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва. Згідно Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» (з наступними змінами) з 1 січня 1999 року малі підприємства можуть обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Як бачимо, зменшення регулюючого тягаря на дрібного підприємця держава розглядає в комплексі. Відбулося не тільки спрощення системи бухгалтерського обліку на малих підприємствах, але і системи оподаткування і звітності.

Бухгалтерський облік необхідно розглядати як єдину інформаційну систему, що використовується для реалізації всіх функцій і

завдань управління. Поділ бухгалтерського обліку на підсистеми є досить умовним, оскільки фінансовий, управлінський та податковий облік в переважній більшості випадків ведуться на підприємствах єдиним структурним підрозділом — бухгалтерією, а на малих підприємствах і зовсім одним спеціалістом. Фінансовий облік створює звітну інформацію для користувача поза фірмою. Управлінський облік забезпечується інформацією, яка використовується всередині фірми. Завдання податкового обліку — забезпечити формування повної та достовірної інформації про порядок відображення в обліку операцій з метою їх оподаткування, контролю правильності розрахунків, повноти та своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів відповідного рівня.

Значний сектор в економічній інформаційній системі займає малий бізнес, який виділяється своїми особливостями господарювання і сплати податків. Тому цей навчальний посібник поєднує дослідження методики ведення бухгалтерського обліку разом з оподаткуванням суб'єктів малого підприємництва, виходячи, перш за все, з вимог сучасної практики ведення обліку на підприємствах малого бізнесу, а також із завдань навчального курсу дисципліни «Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу»

Посібник підготовлено за матеріалами діючого законодавства станом на 1 липня 2009 р. і буде корисним не тільки студентам економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, а також і для практичних працівників: підприємців, бухгалтерів, економістів-аналітиків та осіб різного рівня підготовки, що цікавляться питаннями оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва.

Для відтворення практики ведення обліку господарської діяльності на підприємствах малого бізнесу в посібнику використані умовні числові приклади.

Розділ 1

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СИСТЕМИ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

- 1.1. Сутність, значення, функції та місце малого бізнесу в умовах розвитку ринкової економіки*
- 1.2. Характеристика суб'єктів малого підприємництва згідно законодавства України*
- 1.3. Визначення середньооблікової чисельності працюючих на підприємствах малого бізнесу*
- 1.4. Визначення обсягу виручки підприємств малого бізнесу для переходу на сплату єдиного податку*
- 1.5. Процедура державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності*
- 1.6. Порядок розрахунку із споживачами*
- 1.7. Принципи формування облікової політики малих підприємств*
- 1.8. План рахунків і їх кореспонденція на малих підприємствах*
- 1.9. Форми ведення бухгалтерського обліку*
- Контрольні питання для самоперевірки*
- Тести*

1.1. Сутність, значення, функції та місце малого бізнесу в умовах розвитку ринкової економіки

У сучасній економіці співіснують та органічно доповнюють один одного малий, середній та великий бізнес.

Роль малого бізнесу в різних секторах економіки неоднакова. Виділяються галузі де малий бізнес є досить поширеним сектором. У сільському господарстві, оптовій і роздрібній торгівлі та сфері послуг домінує малий бізнес, а в промисловості понад половину загального товарообігу припадає на крупні фірми і корпорації.

За поширеним в світовій практиці визначенням, малим називається бізнес, який принаймні має такі характеристики:

- незалежне управління;
- приватний капітал;
- локальну сферу діяльності;
- порівняно невеликий розмір у своїй сфері діяльності.

Проте, яким би не було визначення малого бізнесу, треба сказати, що він має важливе значення в сучасній економіці кожної країни.

Малі фірми успішно конкурують з великими і доповнюють їх. Це відбувається тому, що малі підприємства швидше реагують на зміни ринку, ближче стоять до споживачів, а інколи й утримують нижчі ціни. Вони підтримують великі підприємства в постачанні запасних частин, наданні суміжних послуг і забезпечують їм канали збуту. Хоч малий бізнес має бути успішним, це можна сказати не про всі малі підприємства. Близько половини їх постійно знаходяться на межі виживання. Тому можна відмітити як недоліки, так і переваги малого бізнесу.

Малий бізнес не може успішно конкурувати на всіх ринках країни. Перша умова успіху в малому бізнесі — знаходження ринку, на якому бути малим — це перевага, а не вада. Що ж забезпечує переваги малим підприємствам?

Переваги малого бізнесу

Розмір ринку. Чимало ринків мають обмежені розміри. Наприклад, свіжі квіти місцевих постачальників досить важко транспортувати на велику відстань, оскільки вони довгий час не зберігаються. Коли послуги таких малих підприємств, як перукарні, ательє мод, ресторани, пункти роздрібно́ї торгівлі та інші, користуються попитом у клієнтів, то це є великою перевагою представників малого бізнесу. Всі ці переваги зумовлені географічним обмеженням ринків збуту продукції і послуг малого бізнесу. Невеликий обсяг виробництва й обмежені ресурси змушують малі підприємства швидко пристосовуватись до нових умов. Великі компанії є менш повороткими в плані пристосування власної стратегії до нових тенденцій в економіці.

Інновації і зміни. Малі фірми — основне джерело інновацій в економіці. Вони впроваджують інновації на ринок швидше, ніж великі фірми. Інновації ґрунтуються на асигнуванні фірм, які швидко дають віддачу. Отже, малі фірми мають переваги у швидкості впровадження інновацій. У галузях легкої промисловості, де стиль керівництва і технології швидко змінюються, малі фірми можуть краще маневрувати. У швейній чи переробній промисловості, наприклад, є багато малих фірм, які працюють не тільки на роздрібну торгівлю, а й у проектуванні, виробництві. У високотехнологічних галузях малі фірми іноді також «пробиваються» серед великих, але насправді тільки в ролі посередника, отримавши право перепродувати їх продукцію. Наприклад, у сфері комп'ютерних технологій.

Крім того, малі підприємства забезпечують прискорення реалізації новітніх технічних та комерційних ідей, наукомісткої продукції. Понад 60 % новизни XX століття створено незалежними винахідниками й невеликими компаніями. Основою таких досягнень є більш вільні організаційні умови на малих підприємствах, більше індивідуального підходу в розробках. Цікавим прикладом може служити винахід у колишньому СРСР братами Борисом і Сергієм Нуралієвими інформаційної системи «ІС». Потім ця програма була затребувана більш ніж сотнею підприємств для побудови телекомунікаційних комерційних мереж. Пізніше на ім'я системи була названа і компанія.

Особистий контакт. У деяких випадках бізнесу малі фірми мають переваги в тому, що можуть запропонувати особистий контакт. У багатьох фірмах роздрібно́ї торгівлі та обслуговуючих підприємств, різних клубах і таке інше соціальні контакти переросли в ділові. Особисті стосунки керівника із службовцями також є перевагою малого бізнесу. Службовці, що контактують з «босом», часто і роботу виконують краще, ніж працівники великих об'єднаних компаній, і можуть розраховувати на адекватну оцінку з боку безпосереднього керівника за свою старанність у вигляді підвищення заробітної плати. Нарешті, на фірмі, власник якої має високу кваліфікацію (наприклад, у стоматологічній практиці, авторемонтній майстерні), клієнти, мабуть, захочуть мати справу з ним, а не з рядовими працівниками. Часто вирішальним аргументом у рекламі надання послуг в малому бізнесі зазначається особиста участь його власника у якості виконавця чи то із виготовлення святкових тортів, виконання індивідуального замовлення на зачіску або дизайнерський проект, чи то з надання медичних консультацій і таке інше.

Соціальна адаптація. Безперечною перевагою малих підприємств є вирішення проблеми зайнятості за допомогою створення вільних робочих місць і поглинання надлишкової робочої сили під час циклічних спадів і циклічних зрушень економіки та пом'якшення соціальної напруги, демократизація ринкових відносин, створення передумови формування середнього класу, існування якого послаблює притаманну ринковій економіці тенденцію до соціальної диференціації та розширює соціальну базу реформ.

Недоліки малого бізнесу

Хоч малі фірми і мають значні переваги порівняно з великими, у них є також серйозні недоліки. Причини цих недоліків різні.

Неоднаковий доступ до ресурсів. Малі фірми не завжди конкурують з великими, перебуваючи з ними в неоднакових умовах. Насамперед це стосується ринку капіталів. Банки та інші джерела позичок сприймають малий бізнес як більше ризикований, ніж великий. Очевидно, підрядчику малої будівельної фірми доводиться сплачувати вищі проценти ніж великої. Малі підприємства також не користуються знижкою, яка надається оптовим постачальниками. Інколи люди, що займаються малим бізнесом, скаржаться, що постачальники взагалі їх не помічають. (У деяких випадках малі фірми створюють постачальницькі кооперативи, щоб подолати ці труднощі). Місцеві роздрібні торговці скаржаться, що власники магазинів надають переваги філіям великих об'єднань орендарів. Банкіри і постачальники часто мають вагомі комерційні причини діяти так. Однак це не зменшує досади власників малого бізнесу.

Відсутність ефекту масштабу. Вважається, що бізнес досягає економії, зумовленої масштабом виробництва, якщо його середні витрати на одиницю продукції знижуються, а рівень виходу продукції зростає. Відсутність ефекту масового виробництва є однією з головних причин того, що малий бізнес становить невелику частину в обробній промисловості. Малі фірми можуть вижити при великому ефекті масштабу, якщо цей недолік може бути перекритий однією з переваг, перелічених раніше.

Відсутність внутрішньої спеціалізації. Спеціалізація може бути перевагою малої фірми, яка розпочинає свою діяльність на малих ринкових сегментах, які ігноруються великими фірмами. Однак малі фірми багато втрачають від того, що в них немає внутрішньої спеціалізації. Власникам малих підприємств доводиться носити одразу «кілька портфелів». Якщо ви чудовий майстер дизайну, то, працюючи на великій фірмі, ви б протягом усього робочого часу займалися саме цим. А коли ви відкрили свою власну справу, то більшість часу повинні витратити на пошуки клієнтів, ведення бухгалтерського обліку, вирішення проблем із землевласниками, контрагентами та ін. І якщо ви погано розбираєтесь у цьому, то витрачатимете на організаційні питання багато часу, а це зашкодить вашому бізнесу.

Державне регулювання. Тягар державного регулювання підприємств різних розмірів за останні роки відчутно зріс. Дослідження показали, що для малих фірм цей тягар особливо тяжкий. Регулювання часто супроводжується введенням постійних витрат, які майже однакові для фірм усіх розмірів (дотримання техніки безпеки, санітарного контролю та інше). Ці витрати часто пов'язані із складанням звітів, встановленням безпечного обладнання або підготовкою до перевірки. Великі підприємства можуть розподіляти ці

витрати на значно більшу кількість одиниць продукції, ніж малі. Великі фірми можуть також найняти юристів і бухгалтерів, щоб вони турбувалися про ці речі. А власник малого підприємства повинен виконувати цю роботу після того, як закривається його майстерня, і робити все, як справжній спеціаліст.

Жоден недолік і жодна перевага малого бізнесу не є повними. В деяких галузях промисловості переважають малі підприємства, тому що використовуються переваги малого бізнесу на ринку. В інших галузях домінують великі фірми.

Отже, у всьому світі *малий бізнес* — це важливий сектор ринкової економіки, який є основою дрібнотоварного виробництва, визначає темпи економічного розвитку, структуру та якісну характеристику валового внутрішнього продукту, ступінь демократизації суспільства; здійснює структурну перебудову економіки, швидку окупність витрат, свободу ринкового вибору; забезпечує насичення ринку товарами та послугами, реалізацію інновацій, додаткові робочі місця; характеризується високою мобільністю, раціональними формами управління; формує соціальний прошарок підприємців-власників — основу середнього класу; сприяє послабленню монополізму, розвитку конкуренції.

Хоча існує і більш поширене уявлення про *малий бізнес* — як будь-яку діяльність малих підприємств та окремих громадян (фізичних осіб), спрямовану на отримання прибутку. Практично це може бути будь-яка діяльність, що не суперечить чинному законодавству, та спрямована на реалізацію власної економічної зацікавленості. Це не обов'язково особливо ризикова та інноваційна діяльність на засадах повної економічної відповідальності, а скоріше за все, посередницька діяльність в оптовій і роздрібній торгівлі або сфера різноманітних послуг для населення (перевезення, ремонт, консультації фахівців, медичні послуги, індивідуальне пошиття одягу, організація різних заходів і т. ін.).

За умов наявної соціально-економічної кризи, що має місце в Україні визначальну роль малого бізнесу можна охарактеризувати наступними рисами:

- значний сектор економіки;
- свобода ринкового вибору;
- формування конкурентного середовища;
- залучення до легальної економічної сфери коштів, що перебувають поза банківською сферою економіки;
- основа дрібнотоварного виробництва;
- швидка окупність витрат;
- реалізація інновацій;
- створення робочих місць без будь-якого фінансування з боку держави;

- розширення самозайнятості населення;
- основа формування середнього класу.

Але слід зазначити, що більше ентузіазму щодо організації малого бізнесу в українців спостерігалося в 90-і роки минулого століття. У 1992 році в країні налічувалося 67,7 тисяч малих підприємств. Потім темпи росту цього показника знизилися, а, починаючи з 1997 року, відкрилося «друге дихання», що пов'язане, ймовірно, із закінченням періоду галопуючої інфляції і введенням з вересня 1996 року гривні. У 1997 році малих підприємств в Україні додалося на 40 тис., в 1998 — на 37 тис. Правда, потім темпи росту знову стали зменшуватися. За останні роки кількість малих підприємств нарощувалася щорічно тільки на 11—12 тис. Але вплив загальної світової економічної кризи не міг не позначитися на розвитку сфери малого бізнесу в Україні. Так, у 2008 році темп росту кількості суб'єктів малого підприємництва в країні є від'ємним.

Значно відрізняється кількість малих підприємств по регіонах України. Що і зрозуміло, оскільки основними сферами малого бізнесу в країні є торгівля, громадське харчування і різні послуги населенню — як такі що вимагають мінімальних первинних капіталів у порівнянні з великим товарним виробництвом. Державним комітетом статистики України за 2008 рік були оприлюднені наступні данні (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**КІЛЬКІСТЬ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ
З РОЗРАХУНКУ НА 10 ТИС. НАСЕЛЕННЯ**

Регіони	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Темп росту 2008 р. до 2007 р., %
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Україна	57	60	63	72	76	72	94,7
Автономна рес- публіка Крим	69	71	73	82	86	81	94,2
Області							
Вінницька	42	44	46	49	50	44	88,0
Волинська	43	45	45	49	50	45	90,0
Дніпропетров- ська	53	54	56	68	72	69	95,8
Донецька	55	55	56	61	63	54	85,7
Житомирська	44	45	45	49	50	45	90,0

Закінчення табл. 1.1

Регіони	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Темп росту 2008 р. до 2007 р., %
Закарпатська	52	60	63	64	63	51	81,0
Запорізька	56	58	62	69	75	74	98,7
Івано- Франківська	52	52	54	57	58	54	94,7
Київська	48	50	57	70	77	72	93,5
Кіровоградська	49	50	51	56	58	53	91,4
Луганська	41	42	43	49	52	49	94,2
Львівська	59	62	63	72	76	75	98,7
Миколаївська	62	63	64	72	77	67	87,0
Одеська	54	58	62	74	80	82	102,5
Полтавська	47	48	49	57	61	60	98,4
Рівненська	40	41	43	45	46	41	89,1
Сумська	45	47	48	52	52	51	98,0
Тернопільська	37	38	39	42	45	39	86,7
Харківська	59	63	66	75	80	81	101,2
Херсонська	53	54	55	60	62	53	85,5
Хмельницька	40	42	44	49	51	45	88,2
Черкаська	42	43	44	48	51	51	100,0
Чернівецька	41	43	45	49	51	44	86,3
Чернігівська	40	41	43	47	50	50	100,0
Міста							
Київ	167	180	196	240	267	243	91,0
Севастополь	64	67	72	77	87	87	100,0

Як свідчить статистика, найвище значення показника кількості малих підприємств на 10 тис. населення по роках простежується в місті Києві, найнижче у Тернопільській області. Це і не дивно, адже одна справа — відкрити комфортний готель, ресторан або розважальний заклад у Києві, Харкові, Одесі або Дніпропетровську, де є

багато людей з високими доходами, і зовсім інше — у Тернополі, Чернігові, Житомирі або Луцьку. Тим більше, що такого роду бізнес не дуже то і розвернеться в районних центрах або селах (просто не буде клієнтів). Взаємозалежність розвитку сфери послуг (малий бізнес) і важкої промисловості (великий бізнес) тут відстежується досить сильно.

Проте кількість малих підприємств — це ще не найголовніший показник розвитку малого бізнесу. Набагато важливіше — число зайнятих працівників на цих підприємствах. Безумовно, такий соціальний показник залежить від багатьох факторів, але знову ж таки простежується пряма залежність від масштабів розвитку промисловості і ділової значущості регіону.

В цілому по Україні ситуація в малому бізнесі останніми роками в цьому плані не покращується, про що також свідчать данні Державного комітету статистики України за 2008 рік (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**ЗАЙНЯТИСТЬ ПРАЦІВНИКІВ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ
ЗА РЕГІОНАМИ У ВІДСОТКАХ ДО ЧИСЕЛЬНОСТІ НАСЕЛЕННЯ
У ПРАЦЕЗДАТНОМУ ВІЦІ**

Регіони	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Темп росту 2008 р. до 2007 р., %
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Всього Україна	7,2	6,8	6,5	7,7	7,7	7,7	100,0
Автономна республіка Крим	7,0	6,7	6,5	7,2	7,2	7,2	100,0
Області							
Вінницька	6,3	5,9	5,6	5,9	5,7	5,8	101,7
Волинська	6,3	5,9	5,4	6,0	6,0	5,9	99,3
Дніпропетровська	6,2	5,9	5,5	7,1	7,1	7,1	100,0
Донецька	6,0	5,7	5,3	6,1	6,1	6,2	101,6
Житомирська	6,9	6,9	6,4	6,9	6,8	6,7	98,5
Закарпатська	6,0	5,3	4,9	5,1	5,0	5,1	102,0
Запорізька	6,7	6,3	6,1	7,5	7,4	7,4	98,7
Івано-Франківська	6,3	5,7	5,2	5,3	5,1	5,1	96,2

Закінчення табл. 1.2

Регіони	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Темп росту 2008 р. до 2007 р., %
Київська	7,1	6,8	6,7	8,2	8,4	8,6	102,4
Кіровоградська	6,4	5,7	5,5	6,2	6,0	5,8	96,7
Луганська	5,1	4,9	4,5	5,1	5,1	5,0	98,0
Львівська	8,8	8,3	7,8	8,5	8,3	8,2	98,8
Миколаївська	7,3	6,6	6,1	6,9	6,9	6,9	100,0
Одеська	7,1	6,9	6,7	8,1	8,1	8,2	101,2
Полтавська	7,6	6,7	6,1	6,8	6,6	6,5	98,5
Рівненська	6,3	5,9	5,7	5,8	5,6	5,5	98,2
Сумська	6,9	6,2	5,8	6,1	6,1	6,0	98,4
Тернопільська	6,2	5,9	5,5	5,8	5,6	5,4	96,4
Харківська	7,9	7,6	7,2	8,2	8,2	8,1	98,8
Херсонська	5,9	5,6	5,4	6,1	5,9	5,9	100,0
Хмельницька	6,7	6,2	6,0	6,4	6,0	5,8	96,7
Черкаська	6,6	5,8	5,5	6,1	6,1	6,1	100,0
Чернівецька	5,9	5,4	5,2	5,5	5,3	5,1	96,2
Чернігівська	7,1	6,6	6,1	6,6	6,5	6,5	100,0
Міста							
Київ	14,9	14,8	14,8	21,4	22,7	23,6	104,0
Севастополь	9,9	8,2	7,8	8,6	9,1	9,6	105,5

Перелом в тенденції зростання кількості населення, зайнятого в малому бізнесі, відбувся в 2003-2004 роках. З 1991 по 2003 роки це число неухильно збільшувалося, а в 2004 році в порівнянні з 2003 кількість зайнятих на малих підприємствах вперше в Україні знизилася — з 2034,2 тис. чоловік до 1928,0 тис. (на 106,2 тис. чоловік, або на 5,2 %). А вже у 2008 році кількість зайнятих працівників на малих підприємствах України склала 2156,7 тис. осіб — це 24,3 % від зайнятих працівників у країні в цілому, або 7,7 % від всіх громадян працездатного віку. Середнє число тих, що працюють на одному малому підприємстві дорівнювало 6 чоловік. Даних

по кількості зайнятих в малому бізнесі в 2009 році в цій таблиці немає, але відомо, що ніяких поліпшень в цій сфері надалі не спостерігалось.

Ще одним найважливішим показником розвитку малого бізнесу є економічні результати діяльності. Тут Україні також похвалитися нічим. За тими ж статистичними даними у 2008 році малими підприємствами реалізовано продукції (робіт, послуг) на суму 49,2 млрд грн, або 16,3 % загального обсягу реалізації економіки України. У 2007 році даний показник був вищий — 18,1 %. А найбільша доля реалізації малими підприємствами спостерігалась в 2006 році — 18,8 %.

Можна констатувати досить сумний факт: малий бізнес в Україні поволі, але упевнено чахне. Тоді як в розвинених державах малі підприємства є вагомим стрижнем економіки.

Кабінет Міністрів України відповідно до Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва на 2005-2010 роки декларував готовність виділення 32 млн гривень на реалізацію бюджетної програми із здешевлення процентних ставок за кредитами на реалізацію інвестиційних проектів. В цілому реалізація цієї бюджетної програми, за розрахунками Міністерства фінансів України, дасть можливість розвинути свій бізнес, підвищити конкурентоспроможність виготовленої продукції більше як 500 суб'єктам малого і середнього підприємництва.

В Україні роль малого бізнесу відрізняється від країн Заходу і Китаю — радикально (досить схожа ситуація тільки в Росії і в більшості інших країн СНД). Тому перед українським урядом (і законодавцями) стоїть дуже важливе і, безумовно, вельми складне завдання — вивести малий бізнес в країні на абсолютно новий рівень розвитку. Оскільки саме це дасть додаткові робочі місця, підвищить економічні показники країни, приведе до значного збільшення середнього класу і т.д. Одним словом — наблизить Україну за соціальними стандартами і економікою до рівня європейських держав, про необхідність чого безустанно говорять українські політики.

1.2. Характеристика суб'єктів малого підприємництва згідно законодавства України

Підтримка малого підприємництва здійснюється відповідно до Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні, програми підтримки малого підприємництва в Автономній Республіці Крим, регіональних та місцевих програм підтримки

малого підприємництва, які затверджуються відповідно до законодавства.

Національна програма сприяння розвитку малого підприємництва в Україні є комплексом заходів, спрямованих на реалізацію державної політики щодо вирішення проблем розвитку малого підприємництва. Національна програма сприяння розвитку малого підприємництва в Україні затверджена Верховною Радою України шляхом прийняття відповідного закону, а саме Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.2000 р. № 2063-III.

Нині цей Закон (єдиний в Україні, дія якого стосується сфери малого підприємництва) визначає правові засади державної підтримки суб'єктів малого підприємництва незалежно від форми власності з метою якнайшвидшого виходу з економічної кризи та створення умов для розширення впровадження ринкових реформ в Україні.

Кабінет Міністрів України щорічно разом із проектом Закону України про Державний бюджет України подає на розгляд Верховної Ради України інформацію про стан виконання Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні та обґрунтування виділення коштів на виконання заходів щодо реалізації зазначеної Програми в наступному бюджетному році із зазначенням джерел фінансування.

Але у чинному законодавстві в Україні тісно переплелися такі поняття як малий бізнес, мале підприємство і платник єдиного податку. Необхідно розібратися: хто ж з них має право сподіватися на державну підтримку своєї діяльності?

Отже, основу малого бізнесу становлять невеликі (малі) підприємства, характерними ознаками яких є незначна кількість штатних працівників та невеликі обсяги виробництва.

Але, до вступу в силу з 01.01.2004 р. нового Господарського кодексу України основним критерієм віднесення суб'єктів господарювання до числа малих підприємств були не тільки кількісні критерії, а і сфера діяльності підприємства. Так, у 1991 році п. 2 ст. 2 Закону про підприємства було встановлено, що до малих підприємств відносяться новостворювані і діючі підприємства: у промисловості і будівництві — з чисельністю тих, що працюють до 200 осіб; у інших галузях промисловості — до 50 осіб; у науці і науковому обслуговуванні — до 100 осіб; у галузях невиробничої сфери — до 25 осіб; у роздрібній торгівлі — до 15 осіб.

Розглядаючи кількісні критерії поділу підприємств на великі, середні та малі в межах України, треба опиратися на ст. 63 глави 7 Господарського кодексу України, яка зазнала змін разом з Законом

№ 2063-III після вступу в дію Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» від 18.09.08 г. № 523-17.

У Законі України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.2000 р. № 2063-III наведено визначення суб'єкта малого підприємництва, якими вважаються фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середньооблікова чисельність за звітний період (календарний) рік не перевищує 50 осіб, а обсяг річного валового доходу з 2008 р. не перевищує 70 млн грн.

Одже, **малими** (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний фінансовий рік не перевищує 50 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує 70 млн грн.

Великими тепер визнаються підприємства, де працює більше 250 осіб, а дохід перевищують 100 млн грн.

Усі інші підприємства вважаються **середніми**.

Таким чином, дія Закону № 2063 поширюється на суб'єктів малого підприємництва незалежно від форми власності, у тому числі тих, що функціонують у галузі сільського господарства. Виняток становлять довірчі товариства, страхові компанії, банки, ломбарди, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи, суб'єкти підприємництва, які здійснюють діяльність у сфері грального бізнесу, обміну валют, є виробниками та імпортерами підкацизних товарів, а також суб'єкти підприємництва, у статутному капіталі яких частка вкладів юридичних осіб, що не можуть мати статусу суб'єкта малого підприємництва, перевищує 25 %.

Як бачимо, поняття малого підприємства та суб'єкта малого підприємства — юридичної особи збігаються між собою, що надає право малим підприємствам сподіватись на державну підтримку.

У той же час не можна не згадати про існування Указу Президента «Про внесення змін до Указу Президента України № 727 від 03.07.1998р. «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 746/99 від 28.06.1999 р., в якому наводяться кількісні критерії суб'єктів малого підприємництва, які надають право на використання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Згідно з Указом № 727 система сплати єдиного податку запроваджується для таких суб'єктів малого підприємництва:

- фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їхніх сімей, протягом року перебуває не більше

10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. грн;

- юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн грн.

Дія цього Указу не поширюється на:

- суб'єктів підприємницької діяльності, на яких поширюється дія Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» у частині придбання спеціального патенту;

- довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи;

- суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному капіталі яких частки, що належать юридичним особам — учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 %;

- фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними та тютюновими виробами, пально-мастильними матеріалами;

- спільну діяльність, визначену п. 7.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (334/94-ВР).

Зазначимо, що цим Указом для суб'єктів малого підприємництва був спрощений не тільки бухгалтерський облік, але й оподаткування і звітність. Таким чином, з'явилося поняття «Платник єдиного податку» (суб'єкт малого бізнесу), тобто суб'єкт малого підприємництва, який побажав перейти на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності і отримав Свідоцтво про право сплати єдиного податку.

Таким чином, всі суб'єкт малого бізнесу діляться на 3 групи:

- 1) які скористалися правом переходу на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності;

- 2) які таке право мають, але не порахували потрібним (вигідним) його реалізувати;

- 3) які не мають права переходу на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності.

1.3. Визначення середньооблікової чисельності працюючих на підприємствах малого бізнесу

Підприємницька діяльність в Україні, як і в багатьох інших державах, пов'язана з певними обмеженнями. Ми вже з'ясували,

що існують два кількісні критерії віднесення суб'єктів господарювання до категорії підприємств малого бізнесу, які дають право розраховувати на спрощення бухгалтерського обліку, оподаткування і звітності:

- 1) середньооблікова чисельність працюючих;
- 2) обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Згідно Узагальнюючому податковому роз'ясненню про застосування положень Указу Президента України № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва», затвердженого наказом ДПАУ від 23 червня 2006 року № 352, при визначенні середньооблікової чисельності працюючих і обсягу виручки необхідно використовувати відповідні дані за календарний рік.

Середньооблікова чисельність працюючих згідно абзацу 4 п. 1 Указу Президента України № 727 (*Указу про єдиний податок*) визначається за методикою, затвердженою органами статистики. Таким чином, з 01.01.2006 р. слід використовувати Інструкцію зі статистики кількості працівників, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 р. № 286.

Суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи визначають середньооблікову чисельність з урахуванням працюючих за сумісництвом і за договорами цивільно-правового характеру (договори підряду і т. п.), а також працівників представництв, філій, відділень та інших відособлених підрозділів.

Інструкцією зі статистики кількості працівників № 286 викладено дві методики розрахунку середньої кількості працівників і розглядається 2 показники:

1) середня кількість працівників підприємства, тобто фактично зайнятих на підприємстві;

2) середня кількість працівників в еквіваленті повної зайнятості. Це умовна величина, що є рівною кількості осіб, яких слід залучити для роботи на повний робочий день. Як правило вона не відповідає реальній кількості працюючих.

Середня кількість працівників визначається за місяць як сума:

- середньооблікової кількості штатних працівників;
- середньооблікової кількості зовнішніх сумісників;
- середньооблікової кількості працівників, що працюють за цивільно-правовими договорами (ЦПД).

Щодня людину враховують як цілу одиницю, а особливості графіка її роботи не враховуються. За вихідні, святкові і неробочі дні дані залишаються на рівні останнього робочого дня.

Для обчислення показників середньої кількості за місяць потрібно скласти щоденні дані про кількість тих, що працюють, розділи-

ти на кількість календарних днів в місяці і округлити до цілого числа.

Наведемо приклад розрахунку *першого показника* — середньо-облікової чисельності персоналу малого підприємства за *березень* місяць на підставі таких умовних даних: у штаті підприємства на 1 *березня* числиться 31 працівник, всі працюють по 8 годин в день, крім однієї особи, що знаходиться у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею віку 3-х років; поза штатом — 8 сумісників (кожен працює півдня — 4 години), 10 працівників залучено до виконання робіт за договорами підряду. Один з штатних працівників знаходився в оплачуваній відпустці (15 календарних днів з 17 по 31 число), 1 працівник хворів (10 календарних днів з 12 по 21 число), 2 працівники знаходилися в неоплачуваній відпустці (кожен по 3 календарних дні): перший — з 5 по 8 число, другий — з 19 по 21 число. З 11 числа в штат підприємства було прийнято одного працівника. Додаткові дані: кількість календарних днів в *березні* — 31, робочих — 20, нормальна тривалість робочого дня — 8 годин, у передсвятковий день — 7 годин.

Розглянемо порядок визначення середньої кількості працівників підприємства за місяць. Для зручності приведемо початкові дані в табличній формі. У табл. 1.3 приведені як штатні працівники, так і зовнішні сумісники, а також працівники, залучені до роботи за договорами підряду.

В першу чергу виконують розрахунок, що стосується штатних працівників.

У розрахунку середньої кількості працівників беруть участь як присутні, так і тимчасово відсутні штатні працівники (наприклад, ті що знаходяться в оплачуваній відпустці і у відпустці без збереження заробітної плати, відсутні внаслідок хвороби, а також працівники, що допустили прогул, і т. ін.), тобто всі працівники, що знаходяться в трудових відносинах, незалежно від виду трудового договору.

Штатні працівники, що працюють на умовах неповного робочого дня або неповного робочого тижня, враховуються за кожен календарний день як цілі одиниці, включаючи неробочі дні тижня, обумовлені при зарахуванні на роботу (вказані працівники в нашому прикладі не значаться).

У розрахунку середньооблікової кількості штатних працівників облікового складу **не враховуються** працівники, що знаходяться у відпустках по вагітності і пологам або по догляду за дитиною до досягнення нею віку, передбаченого чинним законодавством або колективним договором підприємства, включаючи усиновлення новонародженої дитини безпосередньо з пологового будинку

(пп. 2.5.8 — 2.5.9 Інструкції зі статистики кількості працівників № 286). Облік цих категорій працівників ведеться окремо (вказані працівники в нашому прикладі значаться у кількості однієї штатної особи).

Таблиця 1.3

**КІЛЬКІСТЬ ПРАЦІВНИКІВ,
ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ ВКЛЮЧЕННЮ В РОЗРАХУНОК ЗА ДАТАМИ**

Дата	Осіб	Дата	Осіб
01.12 суб.	48*	17.12	49
02.12 нед.	48	18.12	49
03.12	48	19.12	49
04.12.	48	20.12	49
05.12	48	21.12	49
06.12	48	22.12 суб.	49
07.12	48	23.12 нед.	49
08.12 суб.	48	24.12	49
09.12 нед.	48	25.12	49
10.12	48	26.12	49
11.12	49**	27.12	49
12.12	49	28.12	49
13.12	49	29.12 суб.	49
14.12	49	30.12 нед.	49
15.12 суб.	49	31. 12	49
16.12 нед.	49	Всього	1509

*48 = 31 – 1 штатних працівників + 8 сумісників + 10 працівників, що працюють за договорами підряду,

**49 = 32 – 1 штатних працівників + 8 сумісників + 10 працівників, що працюють за договорами підряду

Штатний працівник, що отримує на одному підприємстві 1,5 — 2 ставки, тобто оформлений за сумісництвом на тому ж підприємстві, що і основне місце роботи (внутрішнє сумісництво), або менш однієї ставки, в обліковій кількості штатних працівників враховується як одна фізична особа (у нашому прикладі подібні працівники не значаться).

Що стосується зовнішніх сумісників, а також працівників, залучених для виконання робіт за договорами цивільно-правового характеру, то для визначення середньої кількості працівників, фактично зайнятих на підприємстві, вони враховуються як цілі одиниці протягом всього терміну дії договору незалежно від тривалості робочого дня.

При цьому в кількість працюючих за цивільно-правовими договорами не входять громадяни-підприємці, що виконували роботи згідно з цивільно-правовими угодами (громадяни — підприємці в нашому прикладі також не значаться).

Отже, якщо повернутися до таблиці 1.3 з початковими даними, в наведеному прикладі чисельність працівників облікового і позаоблікового складу, належних включенню для розрахунку середньої кількості працівників за всі дні *березня*, складає 1509 осіб, календарна кількість днів — 31, середня кількість працівників за місяць в цьому випадку складає 49 осіб ($1509: 31 = 48,68$).

Якщо за даними цього ж прикладу мова йтиме про *другий показник* — середню кількість працюючих в еквіваленті повної зайнятості, то розрахунок треба виконувати наступним чином:

1) встановити норму часу у березні місяці:

— при 8 годинному робочому дні — 159 людино-годин;

— при 4 годинному робочому дні — 80 людино-годин

2) підрахувати нормативний фонд робочого часу:

— штатних працівників: $30 \text{ чол.} \times 159 \text{ г.} + 1 \text{ чол.} \times 8 \text{ г.} \times 15 \text{ р. дн.} = 4890 \text{ люд.-г.}$

— зовнішніх сумісників: $8 \text{ чол.} \times 80 \text{ г.} = 640 \text{ люд.-г.}$

3) визначити середню кількість всіх працівників разом з тими, що працюють за цивільно-правовими договорами (ЦПД): $(4890 \text{ люд.-г.} + 640 \text{ люд.-г.}): 159 \text{ люд.-г.} + 10 \text{ за ЦПД} = 34,78 + 10 = 44,78$, тобто 45 осіб.

Як бачимо, два варіанти розрахунку дали різні результати: показник середньої кількості становить 49 осіб, а показник середньої кількості працівників в еквіваленті повної зайнятості за тими ж даними — 45 осіб, тобто нижчий. У деяких випадках це може стати у пригоді підприємцю, решта буде залежати від обґрунтованості використання методики розрахунку.

Так, за певних умов організації виробничого процесу, тобто коли важко встановити режим робочого дня і фонд робочого часу (для тих, що працюють вдома, за договорами підяду та ін.) показник середньої кількості працівників в еквіваленті повної зайнятості може бути єдиним можливим варіантом правильного розрахунку середньої кількості працівників на малому підприємстві.

Розглянемо це на прикладі за наступними даними:

у *квітні* місяці на основному місці роботи числилося 35 робітників, з них 24 працювали вдома і отримували по 650,00 грн. Фонд зарплати на підприємстві в *квітні* склав 27300, 00 грн. У *квітні* місяці 30 календарних і 21 робочих днів.

Визначимо 2 показники:

1) середньооблікова кількість працюючих на підприємстві дорівнює 35 осіб, тобто штатних працівників;

2) у *квітні* місяці:

— кількість осіб, що працюють повний робочий день — 11 (35 — 24);

— тих, що працюють вдома розраховують в еквіваленті повної зайнятості виходячи з середньомісячної зарплати штатних працівників. Середньомісячна зарплата штатних працівників складає 780,00 грн (27300, 00: 35 штатних працівників).

Отже $24 \times 650,00: 780,00 = 20$ осіб;

Середня кількість працівників в еквіваленті повної зайнятості: $11 + 20 = 31$ особа.

В *Указі про єдиний податок* не сказано, якою методикою слід користуватися, але відмічено, що потрібно враховувати всіх працівників. Методика розрахунку середньої кількості працівників підприємства передбачає включення, разом з штатними працівниками облікового складу, окремих категорій працівників позаоблікового складу (які в звітному періоді також залучалися до роботи і отримували заробітну плату). Тому, на нашу думку, слід користуватися методикою визначення середньої кількості працівників. Відповідно до п.п. 3.2.5 і 3.3 Інструкції зі статистики кількості працівників № 286 **середньооблікова чисельність штатних працівників** за період з початку року розраховується шляхом складання середньооблікової чисельності штатних працівників за всі місяці роботи підприємства з початку року до звітнього місяця і ділення отриманої суми на кількість місяців з початку року; **середня кількість зовнішніх сумісників і працівників, що працюють за цивільно-правовими договорами** за період з початку року визначається шляхом підрахунку середньої кількості цих працівників за всі місяці з початку року до звітнього місяця і ділення отриманої суми на кількість місяців з початку року. Звідси витікає, що в окремих місяцях поточного року середньооблікова чисельність може перевищувати 50 осіб (наприклад: при сезонному характері робіт в літні місяці). Головне, щоб цей показник зберігався в межах поточного року, і тому обережному бухгалтеру доводиться щомісячно підраховувати своїх працівників, щоб вписатися в дозволені рамки.

Середньооблікова чисельність працівників за період з початку року (зокрема за квартал, півріччя, 9 місяців, рік) обчислюється шляхом підрахунку середньооблікової чисельності працівників за всі місяці роботи підприємства за період з початку року до звітного місяця включно, і ділення отриманої суми на кількість місяців за період з початку року, тобто відповідно на 2, 3, 4... 12. Наприклад: середньооблікова чисельність всіх працівників складала за жовтень 52 людини, листопад — 36 чоловік, грудень — 38 чоловік. Середньооблікова чисельність за IV квартал складає $(52 + 36 + + 38) : 3 = 42$ людини.

1.4. Визначення обсягу виручки підприємств малого бізнесу для переходу на сплату єдиного податку

У даному питанні слід розрізняти суб'єктів господарювання на тих, які тільки бажають перейти на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, та тих, що вже працюють на єдиному податку.

При визначенні **виручки** суб'єкти підприємницької діяльності, що бажають перейти на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, повинні керуватися наступним:

- обсяг виручки приймається до уваги з урахуванням ПДВ, акцизного збору і інших податків і зборів, що входять в ціну продукції, товарів, робіт, послуг;

- при визначенні виручки від реалізації основних засобів враховується різниця між сумою, отриманою від реалізації основних засобів, та їх залишковою вартістю.

До складу виручки, що береться в розрахунок для цілей єдиного податку, не входять безоплатно отримані ТМЦ, отримані позики і кредити, кредиторська заборгованість з пропущеним терміном позовної давності, дивіденди, суми, отримані від продажу валюти, що належить підприємству.

Транзитні платежі, що фактично поступили на рахунок підприємства, такі як суми ПДВ і ринкового збору, суми від продажу товарів за договорами комісії (у підприємства — комісіонера) при розрахунку обсягу виручки для цілей переходу на єдиний податок враховуються.

Важливо відзначити, що критерій обсягу виручки не застосовується для знов створених юридичних осіб, охочих вибрати спосіб оподаткування своїх майбутніх доходів шляхом сплати єдиного податку. Такі юридичні особи відразу після проходження державної реєстрації як суб'єкт підприємницької діяльності повинні надати в

орган податкової служби за місцем державної реєстрації письмову заяву на видачу Свідоцтва про право сплати єдиного податку за формою, наведеною в додатку до Порядку видачі Свідоцтва згідно наказу ДПАУ від 13.10.98 р. № 476 «Про затвердження Свідоцтва про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою і Порядку його видачі»

Для юридичних осіб, охочих перейти на єдиний податок із загальної системи оподаткування, щоб визначити обсяг виручки від реалізації з урахуванням вищенаведених вимог, необхідно зробити вибірку даних за рахунками 30 «Каса» і 31 «Рахунки в банках» за операціями, пов'язаними з реалізацією (як правило, кореспондуючими будуть рахунки 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 681 «Розрахунки за авансами одержаними», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 70 «Доходи від реалізації»). Тобто до виручки від реалізації в даному випадку додаються всі надходження, отримані на поточний рахунок і в касу підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Крім того, якщо підприємством були здійснені бартерні операції, то суми за бухгалтерськими рахунками 30 «Каса» і 31 «Рахунки в банках» проходити не будуть, але, не дивлячись на це, вказані суми також будуть вважатися виручкою, яка долучається до розрахунку.

Слід врахувати, що на практиці податкові органи для визначення обсягу виручки беруть показник валового доходу з Податкової декларації з податку на прибуток підприємства, яке бажає перейти на сплату єдиного податку. Для розрахунку береться сума скорегованого валового доходу (ряд. 03 декларації з податку на прибуток) і до неї додається 20 %, оскільки дані в декларації з податку на прибуток вказані без урахування ПДВ. На наш погляд, цей спосіб хоч і має свої недоліки, але все таки об'єктивніше відображає обсяг виручки, оскільки включає доходи від бартерних і інших операцій, які не простежуються за даними рахунків 30 «Каса» і 31 «Рахунки в банках».

Тому, на наш погляд, з метою дотримання принципу обачності малому підприємству доцільно обирати саме цей спосіб визначення виручки від реалізації перед переходом на сплату єдиного податку.

Недоліки даного способу пояснюються тим, що скорегований валовий дохід у Податковій декларації з податку на прибуток містить частину валового доходу, перерахунку ТМЦ, що утворився в результаті виконання п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (*Закону про податок на прибуток*), який не можна визнати по суті ви-

ручкою від реалізації. Цей момент слід враховувати, тобто при визначенні малим підприємством обсягу виручки від реалізації із загального скорегованого валового доходу потрібно відняти позитивний результат перерахунку вартості запасів згідно п. 5.9 *Закону про податок на прибуток*.

Дані для визначення виручки від реалізації з урахуванням вказаних вимог у юридичної особи, що вже працює на єдиному податку, містяться:

— щодо минулих з початку року податкових періодів — у рядку 4 Розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою (при цьому необхідно також враховувати дані уточнюючих розрахунків — при їх наявності);

— щодо періодів, звітність за які ще не складалася, — у Книзі обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку і звітності (сума граф 3, 4 й 5 (у частині виручки від іншої реалізації)).

Обсяг виручки від реалізації вказується при заповненні заяви на видачу Свідоцтва про право сплати єдиного податку. У заяві повинні бути приведені фактична сума виручки, отримана на день подання заяви, а також розрахункова сума, обчислена виходячи з середньомісячної фактичної виручки за період, передуючий переходу на єдиний податок.

Підприємствам, що здійснюють свою діяльність не з початку звітного року, ту частину заяви, де йдеться про розмір виручки, слід заповнювати таким чином.

Допустимо, підприємство зареєстроване 02.12.2008 р.

Протягом року у підприємства були наступні обсяги виручки:

грудень 2008 р. — 0 грн;

січень 2009 р. — 0 грн;

лютий 2009 р. — 0 грн;

березень 2009 р. — 2000 грн;

квітень 2009 р. — 3000 грн;

травень 2009 р. — 16 000 грн.

Разом за 6 місяців діяльності підприємство отримало виручку у розмірі 21 000 грн.

Сума виручки за червень, визначена розрахунковим шляхом:

21 000 грн : 6 міс. = 3500 грн.

Розмір виручки за 7 місяців:

21 000 грн + 3500 грн = 24 500 грн.

Допустимо, таке підприємство приймає рішення з 01.07.2009 р. перейти на сплату єдиного податку і 13 червня 2009 року подає заяву на видачу Свідоцтва про право сплати єдиного податку. Під-

приємство в заяві указує обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), майна, основних засобів за рік — 24,5 тис. грн, зокрема на дату подачі заяви — 21 тис. грн (за умови, що в червні реалізації не було), за решту місяців (місяць) — розрахунковим шляхом виходячи з середньомісячної фактичної виручки за період, що передував переходу, — 3500 грн.

У заяві також слід вказати, яка ставка єдиного податку (6 % або 10 %) обрана суб'єктом малого підприємництва. При виборі юридичною особою ставки єдиного податку у розмірі 10 % у заяві необхідно заповнити рядки, що передбачають відміну реєстрації такої особи як платник ПДВ, або не передбачають за певних обставин, про що мова піде далі в наступних розділах.

1.5. Процедура державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності

Для належного розвитку малих підприємств важливе значення має відповідне правове забезпечення усіх сторін їх діяльності.

Дослідження правового статусу підприємств України засвідчує, що в нормативних актах вони трактуються неоднозначно. У першу чергу, вони повинні між собою узгоджуватись щодо критеріїв визначення цієї категорії підприємств. Це стосується насамперед понять «мале підприємство», «суб'єкт малого підприємництва». Термін «суб'єкт» взагалі може означати особу, групу осіб, організацію, яким належить активна роль у певному процесі, а з юридичної точки зору — особу або організацію, як носія певних прав і обов'язків. За вітчизняним законодавством як фізичні, так і юридичні особи є суб'єктами малого підприємництва. Проте певні відмінності у їх правах і обов'язках існують. Саме тому, вважаємо, що за відношенням до юридичних осіб доцільно використовувати термін «підприємство», у словосполученні «мале підприємство», а до фізичних осіб — «підприємець».

Згідно з чинним законодавством України підприємницька діяльність без державної реєстрації є незаконною. У цивільному кодексі України передбачено, що заняття підприємницькою діяльністю без державної реєстрації або без спеціального дозволу (ліцензії), якщо її отримання передбачено законодавством, тягне за собою адміністративну відповідальність (штраф, конфіскацію виготовленої продукції, знарядь виробництва та сировини) або позбавлення права займатися підприємницькою діяльністю (ст.ст. 164 та 148/3 Цивільного кодексу України).

Тому процедура відкриття та державної реєстрації власної справи є одним із найважливіших факторів, що визначають розвиток малого підприємництва.

Розглянемо процедуру державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності з огляду на те, що форми господарювання у малому бізнесі можуть бути представлені як у статусі юридичних так і фізичних осіб.

Державна реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності — юридичних осіб.

Статус підприємця в Україні досягається шляхом державної реєстрації у порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб-підприємців» від 15 травня 2003 р. № 755-IV.

Державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців — засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, а також учинення інших реєстраційних дій, які передбачені Законом № 755, здійснюються шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України. Порядок проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців включає зокрема:

1) перевірку комплектності документів, які подаються державному реєстратору, та повноти відомостей, що вказані в реєстраційній картці;

2) перевірку документів, які подаються державному реєстратору, на відсутність підстав для відмови у проведенні державної реєстрації;

3) внесення відомостей про юридичну особу або фізичну особу-підприємця до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України;

4) оформлення і видачу свідоцтва про державну реєстрацію та виписки з Єдиного державного реєстру.

Державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців проводиться державним реєстратором виключно у виконавчому комітеті міської ради міста обласного значення або у районній, районній у містах Києві та Севастополі державній адміністрації за місцезнаходженням юридичної особи або за місцем проживання фізичної особи-підприємця. За проведення державної реєстрації справляється реєстраційний збір у такому розмірі:

1) десять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян — за проведення державної реєстрації юридичної особи;

2) два неоподатковувані мінімуми доходів громадян — за проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця.

Документом, що підтверджує внесення реєстраційного збору, є копія квитанції, виданої банком, або копія платіжного доручення з відміткою банку.

Для проведення державної реєстрації юридичної особи засновник (засновники) або уповноважена ними особа повинні особисто подати державному реєстратору (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) такі документи:

1) заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації юридичної особи;

2) копію рішення засновників або уповноваженого ними органу про створення юридичної особи у випадках, передбачених законом;

3) два примірники установчих документів;

4) документ, що засвідчує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичної особи.

У випадках, що передбачені чинним законодавством, крім названих документів додатково подається (надсилається) копія рішення органів Антимонопольного комітету України або Кабінету Міністрів України про надання дозволу на узгоджені дії або на концентрацію суб'єктів господарювання.

У разі державної реєстрації юридичної особи, для якої законом встановлено вимоги щодо формування статутного капіталу, додатково подається документ, що підтверджує внесення засновником (засновниками) вкладу (вкладів) до статутного капіталу юридичної особи в розмірі, який встановлено законом.

Документи, які подані для проведення державної реєстрації юридичної особи, приймаються за описом, копія якого в день надходження документів видається (надсилається рекомендованим листом) засновнику або уповноваженій ним особі з відміткою про дату надходження документів.

Строк державної реєстрації юридичної особи не повинен перевищувати трьох робочих днів з дати надходження документів для проведення державної реєстрації юридичної особи.

Свідоцтво про державну реєстрацію юридичної особи повинно бути оформлено і видано (надіслано рекомендованим листом за описом вкладення) засновнику або уповноваженій ним особі державним реєстратором не пізніше наступного робочого дня з дати державної реєстрації юридичної особи. Разом із свідоцтвом про державну реєстрацію юридичної особи засновнику або уповноваженій ним особі видається (надсилається рекомендованим листом) один примірник оригіналу установчих документів з відміткою державного реєстратора про проведення державної реєстрації юридичної особи.

Державний реєстратор не пізніше наступного робочого дня з дати державної реєстрації юридичної особи зобов'язаний передати

відповідним органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування повідомлення про проведення державної реєстрації юридичної особи із зазначенням номера та дати внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру та відомості з реєстраційної справи.

Реєстрація новостворених суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб.

Для проведення державної реєстрації фізична особа, яка має намір стати підприємцем (далі — заявник), повинна подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) державному реєстратору за місцем проживання такі документи:

1) заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця;

2) копію довідки про включення заявника до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів;

3) документ, що підтверджує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця.

Державному реєстратору забороняється вимагати додаткові документи для проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця, якщо вони не передбачені чинним законодавством.

Якщо документи для проведення державної реєстрації подаються заявником особисто, державному реєстратору додатково пред'являється паспорт.

Документи, які подаються для проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця, приймаються за описом, копія якого в день надходження документів видається (надсилається рекомендованим листом) заявнику з відміткою про дату надходження документів.

Дата надходження документів на проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця вноситься до журналу обліку реєстраційних дій.

Державний реєстратор має право залишити без розгляду документи, які подані для проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця, якщо:

1) документи подані за неналежним місцем проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця;

2) документи не відповідають встановленим вимогам;

3) документи подані не у повному обсязі.

Залишення документів, які подавалися для проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця, без розгляду не перешкоджає повторному зверненню заявника до державного реєстратора в загальному порядку після усунення причин, що були підставою для залишення цих документів без розгляду.

За відсутності підстав для відмови у проведенні державної реєстрації фізичної особи — підприємця державний реєстратор повинен внести до Єдиного державного реєстру запис про проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця на підставі відомостей реєстраційної картки на проведення державної реєстрації фізичної особи -підприємця.

Дата внесення до Єдиного державного реєстру запису про проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця є датою державної реєстрації фізичної особи -підприємця.

Строк державної реєстрації фізичної особи — підприємця не повинен перевищувати двох робочих днів з дати надходження документів для проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця.

Свідоцтво про державну реєстрацію фізичної особи-підприємця має бути оформлено державним реєстратором і видано (надіслано рекомендованим листом) заявнику не пізніше наступного робочого дня з дати державної реєстрації фізичної особи — підприємця.

Державний реєстратор не пізніше наступного робочого дня з дати державної реєстрації фізичної особи — підприємця зобов'язаний передати відповідним органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування повідомлення про проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця із зазначенням номера та дати внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру та відомості з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця для взяття фізичної особи — підприємця на облік.

Підставами для відмови у проведенні державної реєстрації фізичної особи — підприємця є: невідповідність відомостей, які вказані у реєстраційній картці на проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця, відомостям, які зазначені у документах, поданих для проведення державної реєстрації; наявність обмежень на зайняття підприємницькою діяльністю, що встановлені законом, стосовно фізичної особи, яка має намір стати підприємцем; наявність в Єдиному державному реєстрі запису, що заявник є підприємцем.

Відмова у проведенні державної реєстрації фізичної особи — підприємця з інших підстав не допускається.

1.6. Порядок розрахунку із споживачами

Як відомо, існують два способи розрахунку із споживачами: готівкою і у безготівковій формі через установи банків, останній з яких практично не має особливостей для застосування малими під-

приємствами. А от розрахунки готівкою є найбільш поширеними у малому бізнесі і відрізняються деякими особливостями.

Указом про єдиний податок приватним підприємцям — платникам єдиного податку надано право не застосовувати електронні контрольно-касові апарати (реєстратори розрахункових операцій, що іменуються (РРО)) для проведення розрахунків готівкою із споживачами.

Разом з тим, згідно п. 6 ст. 9 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг» від 06.01.2002 р. № 1776-III (далі — *Закон про РРО*) платники єдиного податку — приватні підприємці звільняються від обов'язку застосовувати РРО і вести книги обліку розрахункових операцій (КОРО) з продажу товарів, за винятком підакцизних (окрім пива на розлив), і наданні послуг за умови ведення ними Книги обліку доходів і витрат.

Єдиноподатківцям — фізичним особам, що здійснюють роздрібну торгівлю продовольчими товарами, пивом в пляшках і жерстяних банках, за умови відсутності продажу інших підакцизних товарів можна працювати без застосування РРО, але з використанням Книги обліку розрахункових операцій (КОРО). Така можливість виходить з Переліку окремих форм і умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок (РК) і книг обліку розрахункових операцій (КОРО), затвердженого ухвалою КМУ від 23.08.2000 р. № 1336, із змінами і доповненнями (далі — *Перелік № 1336*). Якщо підприємець — платник єдиного податку здійснює продаж інших підакцизних товарів (тобто окрім пива на розлив і пива в пляшках і бляшаних банках), він повинен застосовувати РРО.

Розглянемо деякі нюанси застосування податкового законодавства при торгівлі як підакцизними, так і непідакцизними товарами.

Торгівля пивом на розлив

Уточнимо, що означає пиво на розлив. Однозначно це реалізація пива з кегів, бочок і інших великих ємкостей. А чи вважається за продаж на розлив продаж пива в пляшках в кафе, барах, якщо пиво покупцеві подається в келиху?

До цих пір ніяких роз'яснень із цього приводу жодним відомством не надано.

Тому на сьогоднішній день підприємцям, які реалізують в своєму торговому приміщенні пиво в пляшках, важливо правильно обґрунтувати те, що вони реалізують це пиво саме на розлив.

Так, однією з ознак реалізації пива на розлив є вказівка в меню вартості напою не за пляшку, а за одиницю об'єму (наприклад, за 0,5 л, за 0,3 л).

***В одній торговій точці продається пиво на розлив,
в іншій — алкогольні напої***

В цьому випадку виникає питання: чи повинен платник єдиного податку застосовувати РРО тільки на другій торговій точці (де йде реалізація підакцизних товарів — алкогольних напоїв) або РРО треба застосовувати в обох торгових точках? Відповідь на це питання для приватного підприємця невтішна. Застосовувати РРО потрібно буде у всіх його торгових точках. Пояснюється це тим, що у разі, коли «спрощений» підприємець займається торгівлею іншими підакцизними товарами, ніж пиво, його ситуація не підпадає ні під ту, що звільняє від РРО ст. 9 *Закону про РРО*, ні під ст. 10 *Закону про РРО* (яка дозволяє використовувати тільки РК і КОРО). І звичайно, обов'язково застосовувати РРО потрібно буде за ситуації, коли пивом на розлив і алкогольними напоями (іншими підакцизними товарами) «спрощений» підприємець торгує на одній торговій точці.

Торгівля пляшковим, баночним пивом (не на розлив) уроздріб.

Якщо платник єдиного податку уроздріб торгує пивом в пляшках і/або баночним пивом і при цьому ніякими іншими підакцизними товарами не торгує, пільгою за ст. 9 *Закону про РРО* йому користуватися не належить, але він підпадає під дію ст.10 *Закону про РРО*. А це означає, що при розрахунках із споживачами він може не застосовувати РРО, але повинен застосовувати РК з КОРО. При цьому, якщо підприємець торгує уроздріб не тільки пляшковим (баночним) пивом, але і продовольчими товарами, то і в цьому випадку він може не застосовувати РРО, але повинен застосовувати РК з КОРО.

Якщо окрім продовольчих товарів, в торговій одиниці є непродовольчі, то всі товари необхідно реалізовувати із застосуванням РРО.

А якщо непродовольчі товари реалізуються на окремій (від пива і продовольчих товарів) торговій точці, то в даному випадку приватний підприємець — єдиноподатківець в тій торговій точці, на якій здійснюється торгівля пивом і продовольчими товарами, може застосовувати РК і КОРО, а в торговій точці, в якій реалізовуватимуться непродовольчі товари, повинен застосовувати РРО.

Тепер розглянемо такий випадок. Приватний підприємець уроздріб торгує пивом (не на розлив) і продовольчими товарами. Окрім

цього він здійснює торгівлю непродовольчими товарами, але через засоби пересувної торгової мережі. Тобто здійснює таку діяльність, яка також вказана в *Переліку № 1336*. В цьому випадку підприємець може непродовольчі товари також продавати із застосуванням РК і КОРО.

Торгівля підакцизними товарами, але не пивом

В тому випадку, коли приватний підприємець — єдиноподатківець займається торгівлею за готівку підакцизними товарами (дозволеними йому для продажу*), але не пивом, застосування РРО є обов'язковим. При цьому, якщо окрім торгівлі підакцизними товарами приватний підприємець здійснює ще який-небудь вид діяльності, наприклад, надає супутні продажі товару послуги за готівку, то РРО застосовувати він повинен також «повсюдно».

Особливості програмування РРО підприємцем — неплатником ПДВ приведені в листі ДПАУ від 06.01.2000 р. А6 144/71/23-3117.

Ще одне питання, стосується здійснення торгівлі лікеро-горілчаними, тютюновими виробами і паливно-мастильними матеріалами. Як вже було сказано, на приватних підприємців, які торгують цими товарами, дія *Указу про єдиний податок* не розповсюджується, тобто вони не можуть перейти на спрощену систему оподаткування.

Слід мати на увазі, що приватні підприємці, що здійснюють торгівлю вином, шампанським, пивом і коньяком (включаючи бренді), мають право перейти на єдиний податок або залишитися в числі його платників, оскільки вказані вироби до лікеро-горілчаних не відносяться. У Номенклатурі товарів народного споживання, що враховуються в роздрібній і оптовій торгівлі**, ці види продукції вказані в окремій позиції, яка не відноситься до лікеро-горілчаних виробів.

Що стосується таких алкогольних напоїв, як «Бренді-кола», «Ром-кола», «Джин-тонік», то згідно *ГОСТ 7190-93 «Вироби лікеро-горілчані. Загальні технічні умови»* вони віднесені до лікеро-горілчаних виробів і торгувати ними приватний підприємець-єдиноподатківець не має права.

* Платникові єдиного податку заборонено торгувати тютюновими і лікеро-горілчаними виробами.

** Товарний словник. — Київ: Міністерство статистики України, 1994, а також сумісний лист Міністерства агропромислового комплексу України, Комітету харчової промисловості України, Державного концерну спиртної і лікеро-горілчаної промисловості від 19.01.2000 р. № 22-10-1/5. Аналогічної позиції також дотримуються і податкові органи (лист ДПАУ від 18.02.2000 р. № 2286/7/16-2117).

До вказаного слід додати, що якщо платник єдиного податку планує здійснювати торгівлю вином, шампанським і коньяком, а також іншими алкогольними напоями, що не відносяться до лікеро-горілчаних, йому необхідно придбати *ліцензію* на торгівлю алкогольними напоями, оскільки згідно ст. 15 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обороту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів» від 19.12.95 р. № 481/95-ВР (із змінами і доповненнями) оптова і роздрібна торгівля алкогольними напоями і тютюновими виробами може здійснюватися суб'єктами підприємницької діяльності всіх форм власності за наявності у них ліцензій.

Відзначимо, що з 01.07.2005 р. торгувати вином, шампанським, пивом, коньяком (включаючи бренді) підприємцям — єдиноподатківцям можна тільки у роздріб. Оптова торгівля вказаним товаром для приватних підприємців — єдиноподатківців є забороненим видом діяльності.

Підприємці — єдиноподатківці, що здійснюють торгову діяльність, зобов'язані також отримати *Дозвіл на розміщення об'єктів торгівлі*. При цьому слід пам'ятати, що, згідно ст. 6 *Указу про єдиний податок*, підприємці, що знаходяться на єдиному податку, звільнені від сплати збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг. Але вони звільнені тільки від сплати збору, а не від отримання дозволу на розміщення об'єкту торгівлі. Отримати дозвіл на розміщення об'єктів торгівлі підприємцеві необхідно. Підтвердженням права на безкоштовне отримання дозволу на розміщення об'єкту торгівлі є Свідоцтво про сплату єдиного податку.

Використання розрахункових квитанцій у розрахунках із споживачами

Розрахунки з покупцями шляхом видачі розрахункових квитанцій (РК) — не найзручніший спосіб розрахунків. Тому на практиці зустрічається він не часто. Використання розрахункових квитанцій зводиться до того, що підприємцеві або його реалізатору при кожній покупці (розрахунку) необхідно заповнити саму квитанцію (відривну частину) і її корінець. Відривну частину квитанції віддають покупцеві, а корінець залишається в розрахунковій книжці.

У деяких випадках у розрахунках з покупцями можна застосовувати спрощену розрахункову квитанцію, яка містить меншу кількість реквізитів. У ній, зокрема, окремо не виділяється ПДВ. Проте видавати спрощену розрахункову квитанцію можна тільки в певних випадках: якщо загальна сума розрахунку не перевищує 10 грн і

якщо мова не йде про розрахунки за алкогольні напої і тютюнові вироби.

У *Переліку № 1336* приведений граничний розмір річного обсягу розрахункових операцій, при перевищенні якого підприємцеві, що використовує РК, потрібно перейти на застосування РРО. Ці граничні розміри для міста і для села різні.

Звернемо увагу, що для єдиноподатківців, які здійснюють торгівлю у роздріб пивом і продовольчими товарами, вказаними в *п. 1 Переліку № 1336*, граничний обсяг операцій, про який ведеться мова в даному розділі, не актуальний.

Розрахунковий документ довільної форми

Як уже згадувалося, підприємці — єдиноподатківці — це особи, які згідно *Закону про РРО* звільнені від застосування РРО (за деяким винятком). Тобто РРО вони можуть повноправно не застосовувати. Проте на прохання покупця зобов'язані видати йому документ, що засвідчує передачу права власності на товар (результат робіт) від продавця до покупця з метою виконання вимог *Закону України «Про захист прав споживачів»* від 12.05.91 р. № 1023-ХІІ.

Розрахунковий документ, що засвідчує сплату покупцем грошових коштів, може бути складений приватними підприємцями, які не застосовують РРО, в довільній формі. Проте в ньому обов'язково повинні міститися:

- дані про суб'єкта підприємницької діяльності (прізвище, ідентифікаційний номер, серія і номер свідоцтва про державну реєстрацію);
- дата і місце складання документа;
- найменування товару;
- одиниця вимірювання або інша характеристика, істотна щодо товару;
- кількість;
- ціна за одиницю;
- загальна сума покупки.

За невідачу покупця документом, що засвідчує факт покупки товару, підприємцеві може загрозовувати адміністративний штраф, передбачений ст. 155 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-Х у розмірі 5 нмдг (85 грн).

Якщо підприємець надає послуги

Приватні підприємці — єдиноподатківці, які займаються наданням послуг або виконанням робіт, при отриманні грошей від замовників (клієнтів) ні РРО, ні РК з КОРО застосовувати не повинні.

1.7. Принципи формування облікової політики малих підприємств

Для малих підприємств України основними господарсько-правовими формами організації бізнесу є приватна і колективна. Різні правові форми малих підприємств мають особливі механізми функціонування. Виявлення особливостей діяльності підприємств сфери малого бізнесу має велике значення при формуванні їх облікової політики.

Успішне функціонування будь-якого підприємства, в тому числі і малого, забезпечення рентабельної діяльності в умовах ринкових взаємовідносин з партнерами з постачання виробничими ресурсами, реалізації виготовленої продукції чи товарів, а також необхідність точних і своєчасних взаєморозрахунків з ними і фінансово — банківськими органами, вимагає організації в них чіткої системи бухгалтерського обліку, контролю і звітності.

Це в свою чергу підвищує вимоги щодо якості інформаційного середовища діяльності малого підприємництва, передумовою для якого є удосконалення методики формування та обробки облікової інформації.

Сутність проблеми полягає у встановленні того, чи можуть різні за розмірами і правовим статусом підприємства керуватись однаковими обліковими положеннями.

Окремі вчені дотримуються точки зору, що бухгалтерські стандарти повинні застосовуватись однаково до всіх підприємств. Їх ключовим аргументом є універсальність. Цей аргумент підкріплюється також тим, що єдині стандарти бухгалтерського обліку забезпечують порівнянність фінансової звітності різних підприємств, у той час як діюча організація бухгалтерського обліку не дозволяє вирішити це завдання.

Методологічні та методичні питання бухгалтерського обліку в Україні регулюються нормативними документами, які призначені одночасно для малих та інших підприємств. Це стосується також положень (стандартів) бухгалтерською обліку (П(С)БО, норми яких застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім бюджетних установ), отже і малими підприємствами. Винятком є П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», що застосовується лише суб'єктами малого бізнесу.

З огляду на те, що облік відіграє важливу роль в прийнятті управлінських рішень, необхідно врахувати вимоги, які ставлять перед ним різні користувачі облікової інформації малих підпри-

емств. Традиційно виділяють внутрішніх та зовнішніх користувачів. Перш за все облікову інформацію використовують власники, управлінський персонал підприємства. До групи зовнішніх користувачів належать інвестори, банківські та кредитні установи, постачальники, замовники покупці, клієнти, органи державного регулювання і контролю. Якщо вимоги до обліку визначати потребами користувачів, то виникають відмінності між великими і малими підприємствами. Для перших властива наявність ділових контактів практично з усіма перерахованими вище зовнішніми користувачами, в той час як для малих підприємств вони в основному обмежуються органами державного регулювання і контролю. Таким чином на малих підприємствах акцент переноситься на внутрішнє використання облікової інформації. Відповідно саме на них повинна бути зорієнтована система бухгалтерського обліку малого підприємства, яка повинна забезпечувати:

- швидку підготовку фінансової звітності;
- достатній рівень точності суттєвої інформації;
- обробку облікової інформації з мінімальними витратами.

Виконання цих вимог можливе через розробку і реалізацію облікової політики.

Традиційно до складу облікової системи відносять облікову політику, форму бухгалтерського обліку та спосіб обробки облікової інформації. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.1999 р. (далі — *Закон № 996*) під терміном «**облікова політика**» розуміється сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Міжнародні стандарти обліку визначають облікову політику як сукупність принципів, основ, домовленостей, правил та процедур, які приймаються керівництвом при складанні та поданні фінансових звітів. Отже, головне завдання облікової політики, яку приймає підприємство, максимально адекватно відобразити діяльність підприємства, сформувати повну, об'єктивну і достовірну інформацію про неї для цілей об'єктивного регулювання цієї діяльності в інтересах зацікавлених осіб. З існуючих способів, варіантів ведення бухгалтерського обліку підприємства повинні обирати та застосовувати ті, які найкраще забезпечують обліковий процес та сприяють формуванню повної і достовірної інформації про фінансовий стан підприємства. Облікова політика формується шляхом вибору способів ведення бухгалтерською обліку із тих, які допускаються нормативними документами, враховуючи фактори зовнішнього та внутрішнього впливу, наведені на рис. 1.1.

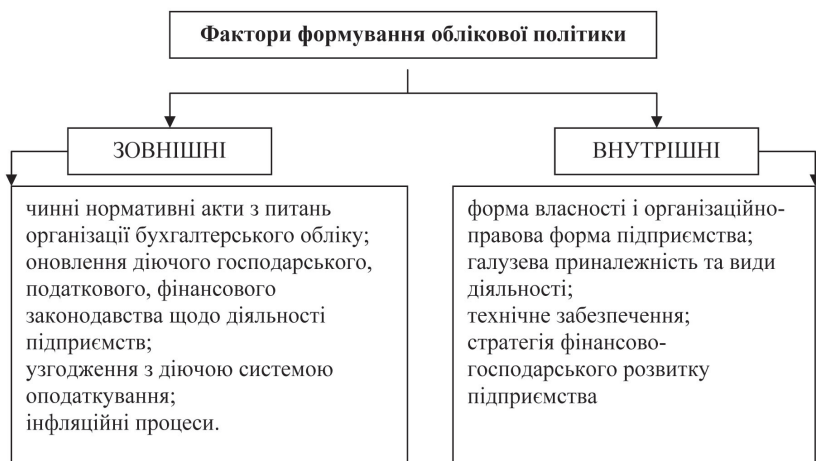


Рис. 1.1. Фактори формування облікової політики малих підприємств

Отже, формування облікової політики потрібно здійснювати за наступними етапами:

- визначення об'єктів бухгалтерського обліку, щодо яких повинна бути розроблена облікова політика;
- виявлення, аналіз, оцінка факторів, під впливом яких здійснюється вибір способів ведення бухгалтерського обліку;
- вибір і обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики;
- ідентифікація потенційно придатних для застосування підприємством способів ведення бухгалтерського обліку по кожному прийому і для кожного об'єкту;
- оформлення обраної облікової політики.

Вивчення фактичних даних про методи обліку, які застосовуються на підприємствах сфери малого бізнесу, показує, що вимоги П(С)БО є адекватними для малих підприємств, оскільки вони надають керівництву право вибору під час формування облікової політики. Проте окремі вимоги цих документів є надто складними для використання у практичній діяльності, особливо за умови, що бухгалтерський облік буде вести власник малого підприємства. Але, виходячи з того, що в цілому стандарти бухгалтерського обліку придатні для використання малими підприємствами, при розробці наказу про облікову політику їм доцільно керуватись нормативним забезпеченням, основні положення якого узагальнені в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, ЯКІ ВРАХОВУЮТЬСЯ ПРИ ФОРМУВАННІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

Об'єкт	Зміст положень та їх використання в обліковій політиці підприємств	Нормативний документ
1	2	3
<i>Методологічні аспекти обліку</i>		
План рахунків бухгалтерського обліку	Ведення обліку методом подвійного запису. На підставі плану рахунків бухгалтерського обліку малі підприємства розробляють робочі плани рахунків залежно від умов фінансово-господарської діяльності, потреб обліку та управління, що передбачається в обліковій політиці	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва
Оцінка запасів, необоротних активів, доходу, витрат, фінансових інвестицій, зобов'язань, дебіторської заборгованості	Вартісна оцінка активів і зобов'язань на момент їх придбання, вибуття та на дату балансу	П(С)БО 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16
Нарахування амортизації (зносу) необоротних активів	Визначення методів нарахування амортизації (зносу) основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів	П(С)БО 7, 8

Закінчення табл. 1.4

Об'єкт	Зміст положень та їх використання в обліковій політиці підприємств	Нормативний документ
1	2	3
Організаційні аспекти обліку		
Організаційна форма бухгалтерської служби (роботи)	Бухгалтерський облік здійснюється — бухгалтерською службою (відділом), бухгалтером, — спеціалістом з бухгалтерського обліку, зареєстрованого відповідним чином; — власником (керівником); — спеціалізованою організацією (аудиторською фірмою).	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Форма бухгалтерського обліку	Журнально-ордерна Проста Спрощена Автоматизована	Методичні рекомендації із застосування регістрів бух. обліку № 356 Методичні рекомендації із застосування регістрів бух. обліку малими підприємствами № 422 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Оформлення первинних та зведених облікових документів	Паперові носії Машинні носії	-//-
Спосіб обробки економічної інформації	Ручний Комп'ютеризований Частково комп'ютеризований	-//-
Внутрішньо -господарський контроль	Керівництво малого підприємства самостійно розробляє систему внутрішньогосподарського контролю	-//-

Облікова політика підприємства полягає у виборі принципів, методів і процедур, пов'язаних з оцінкою або обліком статей звітності. При цьому більшість принципів, методів і процедур, що використовуються для складання і надання фінансової звітності, однозначно визначене П(С)БО і альтернативи їм бути не може. Такі принципи, методи і процедури застосовуються в обов'язковому порядку. Але є і такі, які в П(С)БО представлені в декількох варіантах, один або декілька з яких вибираються підприємством самостійно. Саме такий вибір і має бути зафіксований в розпорядчому документі (наказі), що визначає облікову політику підприємства.

Періодичність видання таких наказів встановлюється підприємством самостійно. У разі потреби уточнення до нього вносяться зміни і доповнення або такі накази видаються у новій редакції.

Облікова політика може змінюватися, тільки якщо:

- 1) змінюються статутні вимоги;
- 2) змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
- 3) зміни забезпечать достовірніше віддзеркалення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства

Перелічимо заходи, здійснювані підприємством із організації бухгалтерського обліку, які необхідно відобразити в наказі про облікову політику:

1) *вибір форми організації бухгалтерського обліку;*

2) *вибір форми бухгалтерського обліку як певної системи реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації і узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних основ, встановлених Законом № 996, і з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних, наприклад:*

а) реєстри бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку» від 29.12.2000 р. № 356;

б) реєстри бухгалтерського обліку для малих підприємств, затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 25.06.2003 р. № 422;

в) автоматизована форма бухгалтерського обліку — комп'ютерна бухгалтерська програма, що передбачає створення реєстрів бухгалтерського обліку;

3) *встановлення правил документообігу і технології обробки облікової інформації.*

В даному випадку розробляється графік документообігу, що затверджується розпорядчим документом (наказом, рішенням) керівника підприємства з метою впорядкування руху і своєчасного отримання для записів в бухгалтерському обліку первинних документів. В ньому указуються дата створення або отримання від інших підприємств або підрозділів документів, порядок ухвалення їх до обліку, передача до обробки і в архів.

Графік документообігу повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через яких проходить кожен первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації і автоматизації.

Основні правила складання графіка документообігу, а також загальні норми і правила оформлення документів викладені в Положенні про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. Графік документообігу може бути оформлений у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки і обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також всіма виконавцями з вказівкою їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт;

4) використання системи рахунків бухгалтерського обліку:

а) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291:

— одночасне використання рахунків класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності»;

— використання тільки рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;

— використання тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами»;

б) Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186, зокрема введення додаткових субрахунків (рахунків другого, третього порядку). Наприклад, введення додаткових субрахунків для обліку транспортно-заготівельних витрат до рахунків обліку запасів;

5) *встановлення системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій;*

б) *визначення прав працівників на підписання бухгалтерських документів.*

7). *Виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень і інших відособлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з подальшим включенням їх показників у фінансову звітність підприємства;*

8) *встановлення порядку проведення інвентаризації активів і зобов'язань для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства. Указуються об'єкти інвентаризації, періодичність її проведення, склад комісії і тому подібне*

При інвентаризації здійснюються перевірка і оцінка наявності об'єктів контролю на певну дату.

Основним нормативним документом, що визначає порядок проведення інвентаризації, є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69. При цьому відзначимо, що порядок проведення інвентаризації каси викладений в Положенні про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затвердженому постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637. Інвентаризація дорогоцінних металів і коштовних каменів проводиться відповідно до Інструкції про порядок отримання, використання, обліку і зберігання дорогоцінних металів і коштовних каменів, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 06.04.98 р. № 84.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві розпорядчим документом створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі головних спеціалістів, керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера. Такі комісії очолюються керівником підприємства або його заступником. Разом з інвентаризаційними комісіями, що постійно діють, можуть створюватися робочі інвентаризаційні комісії. Але у зв'язку з тим, що необхідність в їх створенні виникає при великому обсязі робіт із проведення інвентаризації, який не може бути забезпечений однією комісією, як правило, на малих підприємствах їх не створюють.

Підприємство самостійно визначає облікову політику і здійснює заходи щодо організації бухгалтерського обліку, що фіксується в розпорядчому документі (наказі, рішенні). У зв'язку з тим, що облікова політика підприємства формується на тривалу перспективу і може змінюватися тільки у випадках, передбачених П(С)БО, доцільніше наказ про облікову політику видавати на підприємстві окремо від наказу про організацію бухгалтерського обліку. Проте на невеликих підприємствах такий наказ може бути один, що складається з двох розділів, наприклад:

Розділ І. «Організація бухгалтерського обліку»

Розділ ІІ. «Напрями облікової політики».

Виходячи з наведеного вище, пропонуємо малим підприємствам у доповнення до існуючої практики формування облікової політики:

— відображати в повному обсязі усі необхідні положення і принципи облікової політики,

— обирати найпростіші методи і процедури із передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

— зазначати рахунки, які використовуються для узагальнення інформації про доходи, витрати, результати діяльності малого підприємства;

— визначити склад статей аналітичного обліку витрат, методи розподілу непрямих витрат структуру виробничої собівартості інших операційних витрат;

— висвітлювати облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності та методів обліку щодо окремих статей звітності.

Такий підхід до встановлення облікової політики дозволить найбільш повно визначити у відповідному наказі про облікову політику найважливіші принципи, методи і процедури ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в малих підприємствах.

Не останню роль у налагодженні чіткої системи облікового процесу відіграє правильний вибір форми ведення бухгалтерського обліку. Проте, перш ніж перейти до питання вибору форми бухгалтерського обліку малим підприємством, необхідно зупинитися на питанні застосування системи рахунків, оскільки від неї залежить можливість використання тієї або іншої форми бухгалтерського обліку.

1.8. План рахунків бухгалтерського обліку на малих підприємствах та їх кореспонденція

Для організації обліку важливе значення має систематизація господарських операцій. Змінний характер кругообігу засобів у виробничо-фінансовій діяльності малих підприємств — діалектичний процес, який визначає їх динамічні, кількісні і якісні зміни на кожному даний момент відліку часу. Фіксувати і відображати ці зміни за кожним видом засобів і предметів праці в системі бухгалтерського обліку і звітності можна лише за допомогою такого механізму,

який не тільки був би достатньо оперативним щодо кількісних переміщень засобів у процесі їх кругообігу, але і адекватним стосовно якісних трансформацій у результаті виробничої діяльності. Саме цим вимогам, з певними застереженнями, відповідає план рахунків бухгалтерського обліку, на яких відображаються господарські засоби підприємств і джерела їх утворення.

Планом рахунків називається систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, які використовуються для відображення господарських операцій на підприємствах. План рахунків затверджується Міністерством фінансів України, яке визначає коди і назви синтетичних рахунків, тобто призначених для обліку найбільш узагальнених (синтезованих) даних про економічно однорідні групи засобів чи джерела їх утворення або господарські процеси. Оскільки ступінь синтезування тут найвищий, з усіх вимірників можна використати лише грошовий. У плані рахунків вказуються також субрахунки, які мають меншу ступінь узагальнення і є проміжними між синтетичними і аналітичними рахунками. Субрахунки деталізують облікову інформацію, але лише за групою аналітичних рахунків, на яких обліковуються однорідні види засобів, джерел чи господарських процесів. Якщо кількість синтетичних рахунків встановлюється Міністерством фінансів України, то будь-які субрахунки, крім затверджених, підприємства можуть вводити додатково, виходячи з власних потреб. Так само самостійно визначають підприємства і кількість та назву аналітичних рахунків, тобто більш деталізованих, що відкриваються до певних синтетичних рахунків і субрахунків, на яких обліковують окремі види засобів, джерел, процесів. Для обліку на аналітичних рахунках використовуються усі види вимірників: трудові, натуральні, умовні і грошові.

Будь-який масив інформації для цілісного її сприйняття необхідно систематизувати. Тому рахунки бухгалтерського обліку класифікують, тобто систематизують за певними однорідними ознаками. Обидві основні ознаки, за якими класифікують рахунки: за економічним змістом та за призначенням і структурою — є дуже важливими для облікового забезпечення звітності малих підприємств.

Так, на основі першої рахунки поділяються на 2 групи. При цьому ті, що відносяться до групи рахунків господарських засобів і процесів, відображаються в активі балансу, а віднесені до групи рахунків джерел засобів — у пасиві балансу. У зв'язку з цим перша частина рахунків дістала назву активних рахунків, а друга пасивних.

За другою класифікацією рахунків є можливість згрупувати у балансі засоби і джерела малого підприємства у відповідні статті і розділи.

Внутрішній взаємозв'язок між рахунками, який визначає взаємозалежність і взаємозумовленість як наявності засобів і джерел їх утворення, так і будь-яких переміщень чи трансформацій, відображається кореспонденцією рахунків.

Кореспонденція рахунків дозволяє на будь-який момент часу мати точну інформацію про кількісні і якісні характеристики стану господарських засобів і джерел їх утворення, процеси, що проходять на малому підприємстві.

Виходячи з економічного змісту господарських операцій, кожен з них записують в однакових розмірах за дебетом і кредитом відповідних рахунків. Це відображає взаємозв'язок змін засобів і джерел господарства, у зв'язку з чим такий спосіб дістав назву подвійного запису.

Завдяки кореспонденції рахунків, яка здійснюється методом подвійного запису всіх господарських операцій за дебетом одного і кредитом іншого рахунка, є можливість облікового забезпечення інформації для складання фінансової звітності про наявність і рух основних засобів, виробничих запасів, коштів, стану розрахунків, виробництва тощо. При цьому така інформація відображається в системі обліку оперативно, відразу ж після здійснення господарських операцій. Таким чином, кореспонденція рахунків дозволяє формувати облікові дані для фінансової звітності малих підприємств.

Однак у першу чергу необхідно знати, на яких рахунках обліковуються 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, який дає можливість сформувати необхідні навички і вміння для роботи в сфері обліку.

Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 був затверджений План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, так званий спрощений План рахунків (який вже зазнав відповідних доповнень згідно змін методології ведення бухгалтерського обліку).

Згідно п. 2 наказу № 186 спрощений План рахунків можуть застосовувати, зокрема, суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи, визнані згідно чинному законодавству суб'єктами малого підприємництва, і складати фінансову звітність у відповідності з вимогами П(С)БО 25. Отже, спрощений План рахунків, носить пропонований (а не обов'язковий) характер. Підтвердженням тому служить словосполучення «можуть застосовувати» з п. 2 наказу № 186. А звідси витікає висновок, що питання, який саме План ра-

хунків застосовувати (спрощений чи загальний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій), суб'єкти малого підприємництва вирішують самостійно.

На відміну від загального, в спрощеному Плані рахунків передбачені тільки синтетичні рахунки, кількість яких вже дорівнює 27. При цьому облік і узагальнення інформації про забалансові активи і зобов'язання ведеться підприємствами з використанням забалансових рахунків класу 0, передбачених загальним Планом рахунків.

Згідно п. 5 наказу № 186 у разі потреби деталізації аналітичної обліково-економічної інформації до синтетичних рахунків підприємством можуть відкриватися субрахунки.

Записи на рахунках спрощеного Плану рахунків, а також забалансових рахунках, здійснюються відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (далі — Інструкція № 291).

Звертають на себе увагу наступні відмінні особливості спрощеного Плану рахунків:

- у порівнянні з рахунками загального Плану рахунків, рахунки спрощеного Плану застосовуються, як правило, для обліку і узагальнення інформації про групи активів, капіталу і зобов'язань;

- назви рахунків спрощеного Плану збігаються з назвами аналогічних рахунків загального Плану рахунків, за винятком рахунків 40, 70 і 84, які в спрощеному Плані рахунків відповідно мають наступні назви: рахунок 40 «Власний капітал», рахунок 70 «Доходи» і рахунок 84 «Витрати операційної діяльності»;

- у спрощеному Плані рахунків, немає окремого синтетичного рахунку для обліку товарів. Так, облік товарів, транспортно-заготівельних витрат і торгової націнки ведеться на рахунку 26 «Готова продукція» спрощеного Плану рахунків. Цей рахунок також призначений і для обліку готової продукції;

- спрощений План рахунків не містить рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Це пов'язано з тим, що Інструкцією № 291 передбачена можливість відмови від використання рахунків даного класу суб'єктами малого підприємництва, що, судячи з усього, і було враховано Мінфіном при формуванні спрощеного Плану рахунків;

- у спрощеному Плані рахунків відсутні рахунки 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Це є підтвердженням тому, що суб'єкти малого підприємництва — платники податку на прибуток, що звітують за скороченою фор-

мою, тимчасових різниць з податку на прибуток не обчислюють, а відображають у фінансовій звітності суму податку на прибуток, відображену в податковому обліку.

Оскільки малим підприємствам дозволено самостійно обирати систему бухгалтерських рахунків, треба звернути увагу на зіставність загального і спрощеного планів рахунків бухгалтерського обліку, яка наведена нижче у табл. 1.5.

Не дивлячись на те, що у спрощеному Плані рахунків кількість синтетичних рахунків скорочена до 27, в цілях ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що вимагають деталізації доходів (за видами діяльності) і витрат (за елементами і видами діяльності), уникнути відкриття деяких субрахунків до синтетичних рахунків бухгалтеру навряд чи вдасться. Наприклад, необхідність заповнення в Балансі (форма № 1-м) статті «Резерв сумнівних боргів» вимагає введення відповідного субрахунку до рахунку 37 «Розрахунки з дебіторами», наявність статей «Статутний капітал», «Додатковий капітал», «Резервний капітал» і «Несплачений капітал» — відповідних субрахунків на рахунку 40 «Власний капітал». Крім того, для забезпечення необхідної інформації про доходи і витрати в розрізі показників Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) деталізації вимагають також рахунки 70 «Доходи», 84 «Витрати операційної діяльності» і 85 «Інші витрати». Очевидно, що на рахунку 70 мають бути відкриті субрахунки «Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», «Інші операційні доходи» і «Інші надзвичайні доходи»; на рахунку 84 для віддзеркалення елементів витрат слід відкрити субрахунки за елементами (Матеріальні витрати, Витрати на оплату праці, Відрахування на соціальні заходи, Амортизація і Інші операційні витрати); а на рахунку 85 — субрахунки для обліку інших звичайних і надзвичайних витрат.

Таким чином, на практиці конкретні умови виробничо-фінансової діяльності можуть зумовити потребу розширення спрощеного Плану рахунків суб'єктів малого підприємництва. Отже можна сказати, що скорочення кількості рахунків, по суті, обернулося простою формальністю.

Як бачимо, доцільність застосування спрощеного Плану рахунків, викликає великі сумніви: скласти фінансову звітність з його допомогою досить проблематично, а назва субрахунків, що відкриваються, мало чим відрізняється від назви самих рахунків загального Плану рахунків. Саме тому доцільно проаналізувати особливості використання малими підприємствами основних бухгалтерських рахунків загального Плану рахунків.

Таблиця 1.5

ЗІСТАВНІСТЬ ЗАГАЛЬНОГО І СПРОЩЕНОГО ПЛАНІВ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Загальний План рахунків бухгалтерського обліку		Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку	
Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
1	2	3	4
10	Основні засоби	10	Основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи		
12	Нематеріальні активи		
13	Знос (амортизація) необоротних активів	13	Знос необоротних активів
14	Довгострокові фінансові інвестиції	14	Довгострокові фінансові інвестиції
15	Капітальні інвестиції	15	Капітальні інвестиції
16	Довгострокові біологічні активи	16	Довгострокові біологічні активи
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	18	Інші необоротні активи
2022	Виробничі запаси Малоцінні і швидкозношувані предмети	20	Виробничі запаси
21	Поточні біологічні активи	21	Поточні біологічні активи
23	Виробництво	23	Виробництво
24	Брак у виробництві		

Загальний План рахунків бухгалтерського обліку		Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку	
Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
1	2	3	4
26	Готова продукція	26	Готова продукція
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		
28	Товари		
30	Каса	30	Каса
31	Рахунки в банках	31	Рахунки в банках
35	Поточні фінансові інвестиції	35	Поточні фінансові інвестиції
34	Короткострокові векселі одержані	37	Розрахунки з різними дебіторами
36	Розрахунки з покупцями і замовниками		
37	Розрахунки з різними дебіторами		
38	Резерв сумнівних боргів		
39	Витрати майбутніх періодів	39	Витрати майбутніх періодів
40	Статутний капітал	40	Власний капітал
41	Пайовий капітал		
42	Додатковий капітал		
43	Резервний капітал		
45	Вилучений капітал		
46	Несплачений капітал		

44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)
47 48	Забезпечення майбутніх витрат і платежів Цільове фінансування і цільові надходження	47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів
50	Довгострокові позики	55	Інші довгострокові зобов'язання
51	Довгострокові векселі видані		
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями		
53	Довгострокові зобов'язання з оренди		
55	Інші довгострокові зобов'язання		
	Довгострокові векселі видані		
	Довгострокові зобов'язання по облігаціях		
	Довгострокові зобов'язання по оренді		
	Інші довгострокові зобов'язання		
64	Розрахунки за податками і платежами	64	Розрахунки за податками і платежами
65	Розрахунки зі страхування		
66	Розрахунки за виплатами працівникам	66	Розрахунки з оплати праці
60	Короткострокові позики	68	Розрахунки за іншими операціями
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		
62	Короткострокові векселі видані		
63	Розрахунки з постачальниками і підрядчиками		
67	Розрахунки з учасниками		
68	Розрахунки за іншими операціями		
69	Доходи майбутніх періодів	69	Доходи майбутніх періодів

Закінчення табл. 1.5

Загальний План рахунків бухгалтерського обліку		Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку	
Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
1	2	3	4
70	Доходи від реалізації	70	Доходи
71	Інший операційний дохід		
72	Дохід від участі в капіталі		
73	Інші фінансові доходи		
74	Інші доходи		
75	Надзвичайні доходи		
79	Фінансові результати	79	Фінансові результати
80	Матеріальні витрати	84	Витрати операційної діяльності
81	Витрати на оплату праці		
82	Відрахування на соціальні заходи		
83	Амортизація		
84	Інші операційні витрати		
85	Інші витрати	85	Інші витрати

Рахунок 10 «Основні засоби» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів.

За дебетом рахунка 10 «Основні засоби» відображається надходження основних засобів (придбаних, створених, отриманих без оплати) на баланс підприємства, які обліковуються за первинною вартістю, а також сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту основних засобів (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція і т. п.), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкту. За дебетом цього рахунка відображається сума дооцінки вартості об'єкту основних засобів, за кредитом рахунку — вибуття основних засобів унаслідок продажу, неоплачуваної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, часткова ліквідація об'єкта, а також сума зниження ціни основних засобів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів.

За дебетом цього рахунка відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які враховуються за первинною вартістю, а також сума дооцінки таких активів, за кредитом — вибуття унаслідок продажу, неоплачуваної передачі або в інших випадках за неможливістю отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання, крім того, за кредитом рахунка відображається сума зниження ціни нематеріальних активів.

При використанні вказаного Плану рахунків необхідно враховувати, що сировина і куповані матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали враховуються на рахунок 20 «Виробничі запаси» в розрізі субрахунків.

За дебетом рахунка 20 «Виробничі запаси» відображається надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, а за кредитом — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, видаток (передачу) на сторону, зниження ціни і тому подібне

Рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП), які належать підприємству і знаходяться у складі запасів.

За дебетом рахунка 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» відображаються придбані (отримані) або виготовлені МШП за первинною вартістю, за кредитом — за обліковою вартістю їх ви-

даток в експлуатацію із списання на рахунки обліку витрат, а також списання недостач і втрат від псування таких предметів.

При поверненні на склад з експлуатації МШП, які придатні для подальшого використання, дебетується рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» в кореспонденції з кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). За дебетом цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові і інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг), а за кредитом — суми фактичної виробничої собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт і послуг (у дебет рахунків 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»).

Рахунок 26 «Готова продукція» призначений для узагальнення інформації про наявність і рух готової продукції підприємства. За дебетом рахунка 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва, а по кредиту — її списання.

На рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, які надійшли на підприємство з метою подальшого продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові і заготовчі підприємства та організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових і інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу. Крім того, цей рахунок використовується в тих випадках, коли вартість матеріальних цінностей, придбаних для комплектування на промислових підприємствах, не включається в собівартість готової продукції, виробленої на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства і організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік купованої тари і тари власного виробництва, окрім інвентарної тари, яка служить для виробничих або господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або 20 «Виробничі запаси».

На рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» ведеться облік поточної дебіторської заборгованості різних дебіторів за авансами виданими, нарахованим доходом, за претензіями, із відшкодування збитків та за іншими операціями. За дебетом цього рахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості, а за кредитом — її погашення.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків або непокритих збитків поточного і минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від всіх видів діяльності, а за дебетом — збитки і використання прибутку.

При аналізі рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» виникає питання: яким чином на ньому відображається податок на додану вартість? На наш погляд, субрахунки 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит», 641 «Розрахунки за податками» можна використовувати в наступних випадках:

- при зарахуванні на рахунки підприємства авансових платежів від покупців (замовників) за продукцію, товари, роботи, послуги, які підлягають відвантаженню (передачі, виконанню), на суму ПДВ дебетується субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» в кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками»;

- при відвантаженні заздалегідь оплаченої продукції, товарів, інших матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг рахунки обліку доходів від реалізації дебетуються в кореспонденції з кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання»;

- у випадках перерахування передоплати за продукцію, товари, роботи, послуги субрахунок 641 «Розрахунки за податками» дебетується в кореспонденції з кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит»;

- при отриманні заздалегідь оплаченої продукції, товарів, інших матеріальних цінностей, робіт, послуг субрахунок 644 «Податковий кредит» дебетується в кореспонденції з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

- при відвантаженні продукції, товарів, інших матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг без попередньої оплати рахунки обліку доходів від реалізації відразу дебетуються в кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками»;

- при отриманні запасів, товарів, інших матеріальних цінностей, робіт, послуг без попередньої оплати субрахунок 641 «Розрахунки за податками» відразу дебетується в кореспонденції з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».

Облік відвантаження і реалізації продукції (робіт, послуг) відображається на рахунку 70 «Доходи від реалізації». За кредитом цього рахунку відображається нарахована виручка від реалізації (з урахуванням ПДВ для платників цього податку), а за дебетом — сума податкових зобов'язань. Собівартість відвантаженої продукції відображається не за дебетом цього рахунку, а потрапляє з кредиту

рахунку 26 «Готова продукція» в дебет рахунку 79 «Фінансові результати», міняючи рахунки обліку реалізації.

Зрозуміло, для малих підприємств Інструкцією № 291 передбачено деяке спрощення бухгалтерського обліку. Так, всі малі підприємства (а не тільки суб'єкти малого підприємництва) можуть не використовувати рахунків класу 9 «Витрати діяльності», які призначені для обліку витрат за результатами господарювання. Малі підприємства ведуть облік витрат на виробництво в розрізі економічних елементів, для чого призначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами» загального Плану рахунків, а саме:

80 «Матеріальні витрати»

81 «Витрати на оплату праці»

82 «Відрахування на соціальні заходи»

83 «Амортизація»

84 «Інші операційні витрати»

85 «Інші витрати».

Для них, в свою чергу, Міністерством фінансів України затверджені субрахунки, що дозволяють більш детально конкретизувати інформацію про витрати діяльності.

Рахунки 8 класу є транзитними і покликані розшифровувати витрати в розрізі економічних елементів. При списанні сум з цих рахунків необхідно керуватися економічною суттю витрат: якщо витрати можна охарактеризувати як прямі або накладні виробничі, то вони списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво», якщо витрати не є такими — в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Рахунок 85 «Інші витрати» ведеться підприємствами, які не застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності», у тому числі і малими підприємствами, або підприємствами, які поряд з рахунками класу 9 використовують і рахунки класу 8.

Згідно Інструкції № 291 рахунок 85 «Інші витрати» призначений для обліку витрат, які виникають в процесі інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, витрат від надзвичайних подій, а також витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток. Такі витрати є витратами періоду і не можуть збільшувати вартість активів підприємства, тому цей рахунок щомісячно закривається в кореспонденції з дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Що стосується суми єдиного податку, то згідно останнім змінам в П(С)БО 25 вона відображається за статтею «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м), отже, обліковується на рахунку 84 «Інші операційні витрати».

Рахунок 79 «Фінансові результати» є результатним, за кредитом цього рахунку відображаються всі види доходів, а за дебетом — витрати. Сальдо рахунку — це фінансовий результат за звітний пе-

ріод, який списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Як вже наголошувалося, істотною особливістю при використанні спрощеної системи обліку в світлі національних стандартів є те, що рахунки класу 9 малими підприємствами не ведуться. Для обліку витрат вони можуть вести тільки рахунки класу 8 з щомісячним списанням в дебет рахунку 23 «Виробництво» сум в частині прямих і накладних виробничих витрат і в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут і інших операційних витрат.

Для наочності представимо вищевикладене у таблиці 1.6, де наведено узгодження кореспонденції рахунків між спрощеним і загальним планами рахунків бухгалтерського обліку із нарахування єдиного податку, витрати за яким не є виробничими.

Таблиця 1.6

**УЗГОДЖЕННЯ КОРЕСПОНДЕНЦІЇ РАХУНКІВ МІЖ СПРОЩЕНИМ
І ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНАМИ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ІЗ НАРАХУВАННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ**

Господарська операція	Кореспонденція рахунків за спрощеним Планом рахунків		Кореспонденція рахунків за загальним Планом рахунків	
	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5
Нарахований єдиний податок	84 «Витрати операційної діяльності» / «Інші операційні витрати»	64 «Розрахунки за податками і платежами» / «Єдиний податок»	84 «Інші операційні витрати» / «Єдиний податок»	641 «Розрахунки за податками» / «Єдиний податок»
Списано на фінансовий результат суму нарахованого єдиного податку	79 «Фінансові результати» / «Результат від операційної діяльності»	84 «Витрати операційної діяльності» / «Інші операційні витрати»	791 «Результат від операційної діяльності»	84 «Інші операційні витрати» / «Єдиний податок»
Сплачено єдиний податок	64 «Розрахунки за податками і платежами» / «Єдиний податок»	31 «Рахунки в банках»	641 «Розрахунки за податками» / «Єдиний податок»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Зазначимо, що взаємозв'язок (кореспонденція) рахунків бухгалтерського обліку відображає суть господарських операцій. Тому важливо завжди правильно встановити такий взаємозв'язок, оскільки в протилежному випадку буде допущено викривлення інформації, яке, поряд з помилками в обліку і необ'єктивним відображенням її у звітності, може призвести і до зловживань.

Наприклад, замість віднесення суми єдиного податку на операційні витрати діяльності, як було показано вище, інколи, з метою спрощення, окремі бухгалтери відразу списують витрачені суми на підставі платіжних документів в погашення заборгованості перед бюджетом в дебет рахунку 64 без попереднього нарахування податку, тим самим зменшуючи реальні витрати і викривляючи фінансові результати. В подібних випадках закладається як можливість помилок, так і навмисних перекручень, що зумовлює негативні наслідки, хоч і різні за суттю, але однаково недопустимі. Тому при обліковому забезпеченні складання звітності треба дотримуватись встановленої кореспонденції рахунків.

Хоч різноманітність господарських операцій надто велика, і для кожного підприємства вони специфічні, за економічним змістом їх можна класифікувати в певні узагальнені види, що дозволяє використовувати у практиці бухгалтерського обліку типову кореспонденцію рахунків.

Однак у першу чергу необхідно знати, на яких рахунках обліковуються ті чи інші засоби або джерела підприємства. Лише такі знання можуть бути запорукою правильної кореспонденції рахунків. Більше того, всі господарські операції, що відбуваються у діяльності підприємства, можна логічно осмислити як видозміни засобів чи джерел їх утворення, які не зникають при цьому безслідно. Тому знання плану рахунків бухгалтерського обліку та їх характеристики є тим мінімумом, який дає можливість сформувати необхідні навички і вміння для облікової роботи.

1.9. Форми ведення бухгалтерського обліку

Малі підприємства для ведення бухгалтерського обліку використовують певну форму бухгалтерського обліку. Її вибір є одним із заходів щодо організації бухгалтерського обліку і відноситься до компетенції підприємства.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації і узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних принципів і з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології обробки облікових даних.

Як було відмічено вище, на даний момент кожне підприємство само має право обирати форму ведення бухгалтерського обліку і для цього може самостійно створити облікові регістри, що зважають на специфіку його діяльності. Проте, як показує практика, таких підприємств досить мало і більшість вважають за краще використовувати одну з форм бухгалтерського обліку, запропонованих в методичних рекомендаціях, розроблених Міністерством фінансів України, які, зауважимо, носять рекомендаційний характер.

В даний час існує два документи, регулюючи порядок застосування регістрів бухгалтерського обліку.

1). Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 (далі — Методрекомендації № 356);

2). Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 (далі — Методрекомендації № 422).

Методрекомендації № 356 призначені для підприємств і організацій (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності (у тому числі і для малих підприємств).

Методрекомендації № 422 призначені для юридичних осіб будь-якої організаційно-правової форми і форми власності (крім банків і бюджетних установ) з ознаками малих підприємств.

При виборі форми бухгалтерського обліку потрібно врахувати, що регістри бухгалтерського обліку, передбачені Методичними рекомендаціями № 422, побудовані на застосуванні *спрощеного Плану рахунків* бухгалтерського обліку, а регістри бухгалтерського обліку, передбачені Методичними рекомендаціями № 356, — на застосуванні *загального Плану рахунків* бухгалтерського обліку.

Малі підприємства можуть використовувати такі форми ведення бухгалтерського обліку:

- журнально-ордерну;
- журнал-головну;
- просту;
- спрощену,
- автоматизовану.

Журнально-ордерна форма обліку. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку регламентована Методичними рекомендаціями № 356. Положення цих рекомендацій направлені на узагальнення в регістрах бухгалтерського обліку (крім регістрів забалансового обліку) методом подвійного запису інформації про

наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і фактах фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій і інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форми власності, організаційно-правової форми і виду діяльності (далі — підприємства), на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Методичними рекомендаціями № 356 передбачено складання наступних облікових регістрів (якщо відбулися відповідні операції):

- журналів;
- відомостей;
- аркушів-розшифровок;
- реєстру заробітної плати, що депонується;
- бухгалтерських довідок.

За необхідністю складаються таблиці аналітичних даних.

Облікові регістри призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться в прийнятих до обліку первинних документах. Вони складаються щомісячно і підписуються виконавцями і головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства. Регістри бухгалтерського обліку (журнали, відомості, таблиці аналітичних даних, аркуші-розшифровки) за всіма господарськими операціями заповнюються в гривнях і копійках, а регістри, які, крім того, ведуться окремо за операціями в іноземних валютах, — у відповідних вимірниках іноземної валюти.

Журнали є основними регістрами синтетичного, а при невеликому обсязі облікової інформації — і регістрами аналітичного обліку. Сума підсумків журналу за горизонтальним підрахунком (сума рядків) дорівнює сумі підсумків цього журналу за вертикальним підрахунком (сума граф).

Відомості і аркуші-розшифровки призначені для аналітичного обліку об'єктів, попереднього накопичення, групування і узагальнення облікової інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах.

Бухгалтерські довідки використовуються для виправлення помилок минулих звітних періодів.

Головна книга використовується для узагальнення облікових записів в журналах, взаємоперевірки облікових записів по рахунках бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Методичні рекомендації № 356 передбачають застосування наступних регістрів бухгалтерського обліку (табл. 1.7)

Таблиця 1.7

**РЕГІСТРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ,
ЗАТВЕРДЖЕНІ НАКАЗОМ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ № 356**

Номер		Найменування і призначення регістра
журналу	відомості	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1		Облік грошових коштів і грошових документів
		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33
	1.1	Відомість за дебетом рахунку 30
	1.2	Відомість за дебетом рахунку 31
	1.3	Відомість за дебетом рахунку 33
2		Облік довгострокових і короткострокових позик
		Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60
3		Облік розрахунків, довгострокових і поточних зобов'язань
		Розділ І. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (по кредиту рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)
		Розділ ІІ. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових і поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками

Закінчення табл. 1.7

Номер		Найменування і призначення регістра
журналу	відомості	
1	2	3
4	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих і 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
		Розділ I. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)
		Розділ II. Облік капітальних і фінансових інвестицій і 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

5,5А	Облік витрат	
	Розділ І Журналу 5 і Журналу 5А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ ІІ Журналу 5 і Журналу 5А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6	
	Розділ ІІІ Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91	
	Розділ ІІІ А Журналу 5А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84	
6	Розділ ІІІ Б Журналу 5А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66	
	Розділ ІV Журналу 5 і Журналу 5А. Аналітичні дані до рахунку 28 «Товарів»	
	Відомість аналітичного обліку запасів	5.1
	Облік доходів і результатів діяльності	
7	Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79	
	Розділ ІІ Аналітичні дані про доходи	
	Облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань	
	Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	
	Відомість аналітичних даних рахунку 42	7.1
	Відомість аналітичних даних рахунку 44	7.2
	Відомість аналітичних даних рахунку 47	7.3
	Відомість забалансового обліку	8
	Головна книга	
	Реєстр заробітної плати, що депонується	
	Бухгалтерська довідка	
	Аркуш-розшифровка	

Ведення облікових реєстрів і контитування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням, щонайменше, коду класу рахунків і коду синтетичного рахунку.

Записи в журналах здійснюються за кредитом одного або декількох синтетичних рахунків в дебет інших рахунків синтетичного обліку, а в деяких журналах — і в дебет субрахунків бухгалтерського обліку і інших складових аналітичного обліку (наприклад, статті, елементи).

Формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться у відповідні журнали. У разі потреби підприємством може розширюватися, змінюватися деталізація (розріз) аналітичної інформації в реєстрах бухгалтерського обліку.

Коли необхідну аналітичну деталізацію показників за об'єктами обліку на окремих рахунках (запасів, витрат, доходів і т. п.) безпосередньо в журналах забезпечити неможливо, то заздалегідь дані первинних документів в потрібному аналітичному розрізі групуються (накопичуються) в допоміжних відомостях (аркушах-розшифровках), з яких підсумки записуються в журнали.

Аналітичні дані в облікових реєстрах повинні узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

Господарські операції відображаються в облікових реєстрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, залежно від характеру і змісту операції. Інформація в облікових реєстрах переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом. Підсумкові записи в журналах звіряються з даними первинних документів, які були підставою для записів, і з відомостями.

На документах, дані яких включені в облікові реєстри, указують номери відповідних облікових реєстрів і порядкові номери записів в них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових реєстрах загальним підсумком, номер реєстра і номер запису указують на окремому листі, що додається до зброшурованих документів.

У облікових реєстрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові реєстри, роблять відмітку про це у відповідному рядку реєстра.

У Головну книгу заносяться підсумки оборотів за кредитом кожного рахунка окремо з журналів після підписання їх головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку.

У Головній книзі відображаються:

— сальдо на початок і кінець поточного місяця;

— обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, що приводяться однією сумою;

— обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, що приводяться сумою згідно кореспондуючих рахунків з журналів.

На відміну від журналів і відомостей, які відкриваються щомісячно, Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожен синтетичний рахунок в Головній книзі відводять окрему сторінку.

Перевірка правильності записів в Головній книзі здійснюється підрахунком суми оборотів і сальдо по всіх рахунках. Крім того, з метою перевірки правильності складання облікових регістрів може застосовуватися Оборотна відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках бухгалтерського обліку Головної книги після занесення в неї оборотів зі всіх журналів. Суми дебетових і кредитових оборотів, а також сальдо за дебетом і кредитом (на початок і кінець періоду) мають бути відповідно рівні. Тобто ознакою правильності складання оборотної відомості є наявність трьох попарно рівних підсумків:

1) Сальдо на початок періоду за дебетом всіх рахунків = Сальдо на початок періоду за кредитом всіх рахунків.

2) Обороти за дебетом всіх рахунків = Обороти за кредитом всіх рахунків.

3) Сальдо на кінець періоду за дебетом всіх рахунків = Сальдо на кінець періоду по кредиту всіх рахунків.

Якщо підприємство до переходу на сплату єдиного податку застосовувало журнально-ордерну форму обліку і для нього доцільно продовжувати її вести, то суб'єкт малого підприємництва може не переходити на спрощені форми бухгалтерського обліку.

Проста і спрощена форми бухгалтерського обліку. Використання простої і спрощеної форм бухгалтерського обліку рекомендовано, як зазначалося вище, у Методичних рекомендаціях № 422.

Приведемо основні умови використання регістрів бухгалтерського обліку для малих підприємств за цими рекомендаціями:

1) суб'єкт підприємницької діяльності повинен належати до суб'єктів малого підприємництва відповідно до чинного законодавства або бути юридичною особою (крім бюджетних установ), яка не займається підприємницькою (комерційною) діяльністю;

2) такий суб'єкт може застосовувати як спрощений, так і загальний План рахунків бухгалтерського обліку;

3) такий суб'єкт повинен складати фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства», затвердженого наказом Міністерством фінансів України № 39 від 25.02.2000 р.

Методичні рекомендації № 422 направлені на систематизацію в регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і фактах фінансово-господарської діяльності (господарські операції) вищезгаданих малих підприємств для накопичення даних і складання фінансової звітності.

Дані регістри складаються щомісячно і підписуються головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, залежно від форми організації ведення бухгалтерського обліку, передбаченої п. 4 ст. 8 розділу III Закону про бух облік (№ 996).

Формування даних для записів у регістрах бухгалтерського обліку здійснюється групуванням однакової за економічним змістом інформації первинних документів в допоміжних відомостях, аркушах-розшифровках і інших зведених документах. При цьому розріз (деталізація) інформації в регістрах бухгалтерського обліку може розширюватися.

Первинні документи поточного місяця комплектуються до кожного регістра бухгалтерського обліку в хронологічному і систематичному (по відношенню до регістра) порядку, нумеруються і ши-нуються з вказівкою приналежності до регістра і періоду.

Господарські операції відображаються в регістрах бухгалтерського обліку в гривнях і копійках, а регістри, в яких систематизовані операції в іноземних валютах, — ще й у відповідних вимірниках іноземної валюти.

Ведення регістрів бухгалтерського обліку і контирування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням коду синтетичного рахунку. Після контирування первинних документів їх дані включаються в регістри бухгалтерського обліку з вказівкою на первинному документі номера відповідного облікового регістра і порядкового номера запису в ньому (номер рядка). За документами, дані яких відображені в регістрах бухгалтерського обліку загальним підсумком, номер регістра і номер запису указують на окремому аркуші, що складається в потрібному аналітичному розрізі (деталізації) з подальшим перенесенням підсумкових оборотів у вказаний регістр. Цей аркуш додається до зброшурованих документів.

Всі господарські операції повинні відображатися в регістрах бухгалтерського обліку за той звітний період, в якому такі операції відбулися.

Інформація про господарські операції з регістрів бухгалтерського обліку використовується для здійснення інвентаризаційної і аналітичної роботи, складання фінансової звітності.

Слід зазначити, що систематизація даних про операції з об'єктами забалансового обліку ведеться у відомості 8 забалансового обліку.

Проста форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій за місяць не більше 100), що здійснюють діяльність із виконання нематеріаломістких робіт і послуг. Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання *Журналу обліку господарських операцій* (далі — Журнал). За необхідністю записи господарських операцій продовжуються у вкладних листах до цього Журналу. Для аналітичного обліку розрахунків із оплати праці, з дебіторами і кредиторами малі підприємства використовують Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, здійснюваних в Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться в Журнал обліку господарських операцій з позначенням в графі 3 «Відомість 3-м».

У Журналі записи здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів, відомостей про нарахування заробітної плати, амортизацію і т. п. з віддзеркаленням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Первинні документи (розрахунки), що послужили підставою для записів в Журналі, додаються і нумеруються в порядку записів з відміткою «Документи до Журналу обліку господарських операцій за ____ місяць 20__ року».

За необхідністю записи господарських операцій продовжуються на вкладних листах до Журналу за формою додатку 2 до Методичних рекомендацій № 422.

Журнал ведеться щомісячно.

Дані рядка «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться в рядок «Сальдо на початок місяця» Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку. Таким чином, відкриття Журналу на поточний місяць супроводжується записом в графі 3 «Сальдо на початок місяця» і вказівкою в графі 4 валюти (підсумку) балансу, а у відповідних (з 5 по 46) графах — сальдо по кожному рахунку бухгалтерського обліку.

У графі 3 «Зміст операції» в хронологічному порядку позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця з вказівкою суми операції в графі 4 і одночасно в графах «Дебет» і «Кредит» двох кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.

Підсумкові дані в Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом всіх рахунків бухгалтерського обліку

і виведенням сальдо на кінець місяця (графи 5 — 46). Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць мають бути однаковими і дорівнювати сумі графі 4 «Сума» в рядку «Всього оборотів за місяць».

Спрощена форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами, якщо не виконуються умови для застосування простої форми бухгалтерського обліку (кількістю господарських операцій за місяць не більше 300) або за власним вибором суб'єкта господарювання. Вона передбачає узагальнення інформації про господарські операції в таких регістрах бухгалтерського обліку (табл. 1.8).

Сума будь-якої операції відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, в графі рахунку, що дебетується, і одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, з вказівкою кореспондуючого рахунку.

Залишки коштів у відомості мають бути зіставлені з відповідними даними первинних і зведених документів, на підставі яких були зроблені відповідні записи. До таких документів можна віднести звіт касира, банківські виписки і т. ін.

В обов'язковому порядку у відомостях указується місяць, за який вони складаються.

Підсумкові записи з відомостей переносяться в оборотно-сальдову відомість (додаток 8 до Методрекомендацій № 422), яка використовується для узагальнення даних регістрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Оборотно-сальдова відомість складається щомісячно і використовується для записів даних за дебетом і кредитом кожного рахунку окремо. У ній відображаються і перевіряються обороти за рахунками, а також правильність складання регістрів бухгалтерського обліку.

Оборотно-сальдова відомість заповнюється перенесенням кредитових оборотів з регістрів бухгалтерського обліку. При цьому дебетові обороти оборотно-сальдової відомості за кожним рахунком бухгалтерського обліку повинні дорівнювати дебетовому обороту за відповідним рахунком бухгалтерського обліку у відповідному регістрі (відомості) бухгалтерського обліку.

Загальна сума дебетових оборотів (сума даних рядків графі 29) оборотно-сальдової відомості повинна дорівнювати загальній сумі кредитових оборотів (сума даних за графами 4 — 28 рядків «Всього оборотів за кредитом рахунків») даної відомості.

Таблиця 1.8

**РЕГІСТРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ,
ЗАТВЕРДЖЕНІ НАКАЗОМ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ № 422**

Регістр бухгалтерського обліку	Розділ реєстра	Синтетичні рахунки	
		Загального плану рахунків*	Спрощеного плану рахунків
Відомість 1-м (додаток 3)	Розділ I. Облік готівки і грошових документів	30	30
	Розділ II (оборотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів	31, 33, 35	31
Відомість 2-м (додаток 4)	Облік запасів	20, 21, 22, 26, 27, 28	20, 26
Відомість 3-м (додаток 5)	Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами по податках і платежах, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	34, 36, 37, 3850-53, 5560-63, 67, 68, 64, 65, 69	37, 55, 64, 68, 69
	Розділ II (оборотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці	66	66
Відомість 4-м (додаток 6)	Розділ I. Облік необоротних активів і амортизації (зносу)	10, 11, 12, 13, 16	10, 13
	Розділ II (оборотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій і інших необоротних активів	14, 15, 18, 35	14, 15, 18, 35
Відомість 5-м (додаток 7)	Розділ I. Облік витрат	80-85	84, 85
	Розділ II. Облік витрат на виробництво	23, 24	23
	Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів	44, 70-75, 79	44, 70, 79
	Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів	39, 40-43, 45-48	39, 40, 47
Оборотно-сальдова відомість (додаток 8)	Немає	Всі рахунки	

* Зазвичай, з метою забезпечення необхідної деталізації і аналітичності обліково-економічної інформації малі, підприємства використовують назви рахунків і субрахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

Тобто ознакою правильності складання оборотно-сальдової відомості є наявність трьох попарно рівних підсумків:

1) Сальдо на початок періоду за дебетом всіх рахунків = Сальдо на початок періоду за кредитом всіх рахунків.

2) Обороти за дебетом всіх рахунків = Обороти за кредитом всіх рахунків.

3) Сальдо на кінець періоду за дебетом всіх рахунків = Сальдо на кінець періоду за кредитом всіх рахунків.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових регістрів використовується для складання фінансової звітності.

Автоматизована форма бухгалтерського обліку

Останнім часом обчислювальна техніка і на малих підприємствах перетворилась на визначальний фактор організації обліку. Застосування автоматизованої форми бухгалтерського обліку дозволяє прискорити обробку облікової інформації та передачу її за всіма напрямками. Уявити сучасного бухгалтера, що веде облік тільки вручну дедалі досить складно, зважаючи хоча б на державні вимоги до подання звітності електронною поштою.

Оскільки, однією з вирішальних складових матеріально-технічного забезпечення бухгалтерського обліку є його комп'ютеризація, зупинимося на питаннях програмного забезпечення обліку малих підприємств. Зазначимо також — на законодавчому рівні способи автоматизації бухгалтерського обліку суб'єктів підприємницької діяльності поки що не регулюються і належать до компетенції підприємства.

По суті, вибір автоматизованої форми бухгалтерського обліку для підприємства зводиться до вибору зручної комп'ютерної програми, що відповідає завданням обліку, оподаткування та звітності і може бути використана для ведення практично будь-яких розділів бухгалтерського обліку на малому підприємстві:

- облік операцій по банку і касі;
- облік основних засобів і нематеріальних активів;
- облік матеріалів і МШП;
- облік товарів, послуг і виробництва продукції;
- облік валютних операцій;
- облік взаєморозрахунків з організаціями, дебіторами, кредиторами, підзвітними особами;
- облік розрахунків із заробітної плати;
- облік розрахунків з бюджетом;

- інші розділи обліку;
- складання звітності.

На сучасному ринку програмних продуктів для малого та середнього бізнесу пропонується велика кількість систем автоматизації обліку фінансово-господарської діяльності. Вибір раціональної системи автоматизації бухгалтерського обліку повинен відповідати таким критеріям:

1) *налагодження системи* як на специфіку конкретної організації, так і на зміни в законодавстві України, тобто у мінімально короткий термін без втрат інформаційних даних не тільки перебудувати План рахунків, звітні форми, типові проводки, але і скласти звітність згідно нових вимог обліку;

2) *можливість роботи не тільки в локальних обчислювальних мережах*, а і з іншими джерелами бухгалтерської інформації, такими як системи «клієнт-банк» для безготівкових розрахунків і реєстраторами розрахункових операцій для забезпечення готівкового товарообігу в роздрібній торгівлі;

3) *наявність постійної підтримки з боку розробників* програмного забезпечення: навчання і консультативного супроводу не тільки на випадок поломок, але і внесення змін.

Сучасний український ринок програмних продуктів для автоматизованої обробки інформації фінансово-господарської діяльності підприємств малого бізнесу досить об'ємний. На ньому пропонується цілий ряд автоматизованих систем як вітчизняних, так і закордонних розробників. Зараз на українському ринку фінансово-економічного програмного забезпечення пропонується цілий ряд розробок:

— 1С:Підприємство Система названа як одна програма. Насправді вона є не стільки продуктом, готовим до використання кінцевими користувачами, скільки інструментальним середовищем для його розробки. Окрім офіційної версії 1С:Бухгалтерія для України, свої рішення пропонують партнери фірми 1С в Україні. Найбільш відомі з них: АВВУУ Ukraine, Диск, Фаворит Сервіс, Форт. Крім цього практично в кожному великому місті є фірма, а часто й не одна, які пропонують свій варіант налагодження для платформи 1С

- АБ Офіс 2000 (компанія АБ Система)
- Dt1oPro» (Ксиком Софт)
- GrossBee-XXI» (компанія Гроссбі)
- SMarket (фірма ТФПК)
- X-DOOR (компанія SoftTAXI)
- Акцент 6.0 Бізнес-пакет (компанія Імпакт)
- Бест-Про (компанія Інтелект-Сервіс)

- Парус (корпорація Парус-Україна)
- РС-Фінанси (компанія РС-Фінанси+)
- Свод (компанія КомПАС-Україна)
- Торгінфо 6.0 (компанія Торг інформатика)
- Універсал (компанія СофтПро) та інші.

Безперечним лідером серед розробників є фірма 1С. Систему програм 1С:Підприємство без перебільшення можна назвати бестселером російських бухгалтерських програм.

За функціональними можливостями потребам малого бізнесу відповідають бухгалтерські програми класу міні — *бухгалтерія*. До цього класу належать програми, призначені для бухгалтерій з малою чисельністю працівників (від одного до трьох) без явного їх закріплення за конкретними розділами обліку. Програми орієнтовані на малий бізнес і реалізують функції ведення синтетичного і вартісного аналітичного обліку, дають змогу вводити та обробляти бухгалтерські проведення, оформляти невелику кількість первинних документів і формувати звітність. На малих підприємствах основна частина робіт припадає на фінансовий облік і значно менша — на ведення управлінського обліку. Цей клас представлений програмами: *Фінанси без проблем* (фірма Хакерс-Дизайн, Маріуполь), *Міні-бухгалтерія* (фірма 1С, Москва), «*Бухгалтерія малого підприємства*» (фірма Фор, Москва).

За способом організації для малого бізнесу підходять бухгалтерські програми з прив'язкою до журналу господарських операцій (журнальний спосіб). У такій програмі користувач починає роботу з журналом господарських операцій, а решта дій є похідними. Такий підхід зручний для малих підприємств, але зумовлює необхідність частих фільтрацій даних у разі великого обсягу і різноплановості звітної інформації. За таким принципом побудовані системи 1С, Турбо-Бухгалтер, Інтегратор.

Одним з найпоширеніших програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку в Україні є *1С:Підприємство*, яка складається із системи програм: *1С:Бухгалтерія*, *1С:Торгівля і Склад*, *1С:Зарплата і Кадри*.

Різноманітні і гнучкі можливості системи 1С: Підприємство дозволяють використовувати її і як достатньо простий і наочний інструмент бухгалтера, і як засіб повної автоматизації обліку від введення первинних документів до формування звітності.

Програмний комплекс 1С:Підприємство володіє гнучкими можливостями організації обліку:

- синтетичний облік по багаторівневому плану рахунків;
- облік по декількох планах рахунків;
- валютний облік і облік покриття валют;

- багатовимірний аналітичний облік;
- кількісний облік;
- облік по декількох підприємствах в одній інформаційній базі.

Введення інформації в 1С:Підприємство може бути організоване з різним ступенем автоматизації:

- режим ручного введення операцій;
 - режим типових операцій;
 - режим автоматичного формування операцій за документами.
- Складовими системи програм 1С:Підприємство є:
- технологічна платформа;
 - конфігурації.

Технологічна платформа являє собою набір різних механізмів, що використовуються для автоматизації економічної діяльності і не залежать від конкретного законодавства і методології обліку.

Технологічна платформа може мати наступні компоненти:

1) *Бухгалтерський облік* — призначена для обліку наявності і руху засобів підприємства та може використовуватися як автономно, так і разом з іншими компонентами 1С:Підприємство. Система 1С:Бухгалтерія для України представляє собою компоненту *Бухгалтерський облік системи 1С:Підприємство*.

2) *Оперативний облік* — призначена для обліку наявності і руху матеріальних і грошових коштів та може використовуватися як автономно, так і разом з іншими компонентами 1С:Підприємство. Система 1С:Торгівля і Склад представляє собою компоненту *Оперативний облік системи 1С:Підприємство*.

3) *Розрахунок* — призначена для автоматизації періодичних розрахунків і може бути використана як автономно, так і разом з іншими компонентами системи 1С:Підприємство. Система 1С:Зарплата і Кадри представляє собою компоненту *Розрахунок системи 1С:Підприємство*.

4) *Керування розподіленими інформаційними базами* призначена для організації єдиної системи автоматизованого обліку на підприємствах, що мають територіально віддалені об'єкти: філії, склади, магазини, пункти прийому замовлень та інші підрозділи, не зв'язані локальною мережею. Ця компонента поставляється розробниками окремо.

Якщо на комп'ютері встановлена хоча б одна компонента, вважається, що встановлена система 1С:Підприємство, тільки в обмеженому складі.

Конфігурації є прикладними рішеннями. Кожна конфігурація орієнтована на автоматизацію визначеної сфери економічної діяльності і відповідає чинному законодавству. Конфігурація *1С:Бухгалтерія* найбільш вдало пристосована для потреб малого бізнесу.

Вхідною інформацією в 1С:Бухгалтерія є *операція*, що відображує реальну господарську операцію на підприємстві. Операції можуть формуватися вручну або автоматично на базі документів, які вводяться в систему. Разом з операцією документ може генерувати бухгалтерські проведення.

1С:Бухгалтерія включає набір *стандартних* звітів, що дають змогу бухгалтеру одержати інформацію за довільний період, у різних розрізах і з необхідним ступенем деталізації. Програма за даними синтетичного обліку формує такі звіти: оборотно-сальдову відомість, шахову відомість, Головну книгу, журнал-ордер і відомість за рахунком, аналіз рахунка — за період і за датами, картку рахунка, а також *звіти з аналітичного обліку*: оборотно-сальдову відомість за рахунком у розрізі об'єктів аналітичного обліку, аналіз рахунка у розрізі об'єктів аналітики, аналіз об'єкта аналітики за рахунками, картку операцій за об'єктом аналітики. Склад і зміст *регламентованих* звітів, тобто призначених для передачі різним контролюючим інстанціям, визначаються різними державними органами. До них входять: Звіт малого підприємства, Розрахунок єдиного податку, Форма № 8ДР, Декларація про ПДВ, Довідка про сумісників і т. ін.

Інструментальні засоби настроювання (*Конфігуратор*) дають змогу пристосовувати програми комплексу 1С:Підприємство до особливостей обліку на підприємстві, змінювати окремі параметри (наприклад, коди рахунків, субрахунків, аналітичних рахунків, їх назви, ставки податку), досить повно описати і модифікувати правила виконання розрахунків, налаштувати зовнішній вигляд форм введення інформації і форм звітів. Налаштування алгоритмів роботи системи здійснюється за допомогою вбудованої об'єктно-орієнтованої мови.

Треба зазначити, що на ринку немає універсального програмного продукту, який був би придатним до використання на підприємствах будь-якої форми власності та сфери діяльності. Отже, при виборі автоматизованої системи обліку необхідно враховувати реальні потреби та можливості підприємства. Крім того, розробники пропонують налагодження своїх систем у відповідності зі специфічними вимогами замовників.

Всі способи інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, отже і форми ведення бухгалтерського обліку, мають право на існування. Але визначальними факторами при виборі способів отримання інформації є її ціна, своєчасність та повне задоволення вимог системи бухгалтерського обліку.

Контрольні питання для самоперевірки

1. Визначте поняття малого бізнесу.
2. Назвіть переваги та недоліки малого бізнесу.
3. Обґрунтуйте реальне становище в сфері малого бізнесу в Україні.
4. Дайте характеристику суб'єктів малого підприємництва.
5. В чому полягає державна підтримка малого бізнесу в Україні?
6. В чому виражається обмеження малого бізнесу в Україні?
7. Нормативно-правове регулювання малого бізнесу в Україні.
8. Критерії віднесення суб'єктів малого бізнесу до підприємств, що мають право розраховувати на спрощення бухгалтерського обліку, оподаткування і звітності.
9. Визначення середньооблікової чисельності працюючих на підприємствах малого бізнесу.
10. Визначення обсягу виручки підприємств малого бізнесу для переходу на сплату єдиного податку.
11. Визначення обсягу виручки підприємств малого бізнесу, що вже працюють на єдиному податку.
12. Державна реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності — юридичних осіб.
13. Реєстрація новостворених суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб.
14. Особливості застосування реєстраторів розрахункових операцій в малому бізнесі.
15. Правила використання розрахункових документів у розрахунках із споживачами.
16. Методологічні аспекти формування облікової політики малих підприємств.
17. Організаційні аспекти формування облікової політики малих підприємств.
18. Особливості застосування малими підприємствами спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку.
19. Особливості застосування загального Плану рахунків бухгалтерського обліку.
20. Відмінності форм бухгалтерського обліку для малих підприємств.

Тести

1. Діяльність, що характеризується високою мобільністю, формує соціальний прошарок підприємців-власників, що є основою середнього класу — це
 - а) малий бізнес;

- б) середній бізнес;
 - в) великий бізнес;
 - г) а, б, в.
2. Укажіть переваги малого бізнесу
- а) відсутність ефекту масового виробництва;
 - б) особистий контакт клієнта з підприємцем;
 - в) велика функціональність власника фірми;
 - г) відсутність внутрішньої спеціалізації.
3. Укажіть недоліки малого бізнесу
- а) обмеження ринку збуту продукції;
 - б) маневрування в питаннях змінення технологій;
 - в) необхідність особистого втручання керівника у всі сфери діяльності фірми;
 - г) ексклюзивний варіант надання послуг.
4. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку має:
- а) 10 розділів;
 - б) 25 бухгалтерських рахунків;
 - в) 25 бухгалтерських рахунків і 0-й клас;
 - г) 99 бухгалтерських рахунків і 0-й клас.
5. Національна програма сприяння розвитку малого бізнесу в Україні затверджується
- а) Верховною Радою України;
 - б) Кабінетом Міністрів України;
 - в) Державним комітетом статистики України;
 - г) правильною відповідь відсутня.
6. Великими вважаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік
- а) перевищує 1000 осіб;
 - б) не перевищує 1000 осіб;
 - в) перевищує 250 осіб;
 - г) не перевищує 50 осіб.
7. Малими визнаються підприємства, в яких обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за звітний (фінансовий) рік
- а) перевищує суму, еквівалентну п'ятистам тисячам євро;
 - б) не перевищує суму, еквівалентну п'ятистам тисячам євро;
 - в) перевищує 70 млн грн;
 - г) не перевищує 70 млн грн.
8. Указом Президента України № 727 від 03.07.1998 р. «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» для суб'єктів малого підприємництва був спрощений
- а) бухгалтерський облік;
 - б) система оподаткування;

в) звітність;

г) а, б, в.

9. Суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи єдиноподатківці повинні мати за рік виручку до:

а) 500 000 євро і чисельність працюючих не більше 50 осіб;

б) 500 000 грн і чисельність працюючих до 10 осіб;

в) 1 млн грн і чисельність працюючих до 50 осіб;

г) 1 млн грн і чисельність працюючих до 10 осіб.

10. Середньооблікова чисельність працівників за місяць розраховується шляхом складання середньооблікової кількості

а) штатних працівників;

б) зовнішніх сумісників;

в) працівників, що працюють за цивільно-правовими договорами;

г) а, б, в.

Розділ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

- 2.1. Загальні питання організації бухгалтерського обліку малих підприємств
 - 2.2. Бухгалтерський облік господарських операцій суб'єктів малого бізнесу
 - 2.2.1. Облік грошових коштів
 - 2.2.2. Облік необоротних активів
 - 2.2.3. Облік виробничих запасів, готової продукції і товарів
 - 2.2.4. Облік праці та її оплати
 - 2.2.5. Облік витрат на виробництво
 - 2.2.6. Облік доходів і результатів діяльності
 - 2.2.7. Облік розрахунків
 - 2.3. Узагальнення даних поточного обліку та складання звітності
 - 2.3.1. Поняття, склад та вимоги річної фінансової звітності
 - 2.3.2. Баланс
 - 2.3.3. Звіт про фінансові результати
- Контрольні питання для самоперевірки
- Тести

2.1. Загальні питання організації бухгалтерського обліку малих підприємств

Організація обліку на малому підприємстві, як і на будь-якому іншому, вимагає налагодження чіткої системи бухгалтерського обліку, контролю і звітності. Проте малі форми господарювання обумовлюють і ряд специфічних особливостей у застосуванні методів та прийомів бухгалтерського обліку.

Як відомо, починаючи з 01.01.2000 р. всім підприємствам, незалежно від їх організаційно-правової форми і форми власності, у тому числі і малим, необхідно вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р. (далі — Закон № 996). Цей Закон визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні.

Отже, з 2000 року суб'єкти малого підприємництва ведуть бухгалтерський (фінансовий) облік відповідно до вимог Закону № 996 в такому обсязі і аналітиці, які будуть достатні для складання фінансової звітності.

Під бухгалтерським обліком відповідно до ст. 1 Закону № 996 розуміють процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для ухвалення рішень.

Бухгалтерський облік є основним і обов'язковим видом обліку на підприємстві. Вся фінансова, податкова, статистична і інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове положення, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства.

Бухгалтерський облік на підприємствах повинен вестися з дотриманням наступних правил (принципів) бухгалтерського обліку:

обачність — застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Цей принцип заснований на практиці західних країн, де звітність надається насамперед не податковим або іншим контролюючим органам, а інвесторам, акціонерам, кредиторам, яким потрібна інформація про реальне фінансове становище підприємства;

повне висвітлення — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її підставі;

автономність — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність — постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними П(С)БО, і має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності. Надання користувачам інформації про політику бухгалтерського обліку, яку підприємство зобов'язане використовувати постійно при складанні фінансових звітів, про будь-які зміни в цій політиці і їх вплив на показники фінансових звітів є важливою вимогою принципу послідовності;

безперервність — оцінка активів і зобов'язань підприємства повинна здійснюватися виходячи з припущення, що його діяльність продовжуватиметься надалі. Це означає, що господарська одиниця є такою, що постійно діє і продовжуватиме свою звичайну діяльність і далі. І якщо передбачається ліквідувати підприємство, то його активи слід оцінити з урахуванням цієї обставини;

нарахування і відповідність доходів і витрат — для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання суті над формою — операції враховуються відповідно до їх суті, а не тільки виходячи з юридичної форми. Так, відповідно до цього принципу господарська операція повинна відображатися в бухгалтерському обліку відповідно до її змісту, а не тільки виходячи з юридичної форми;

історична (фактична) собівартість — це сума грошових коштів та їх еквівалентів і інших форм компенсації, наданих на момент отримання активу;

єдиний грошовий вимірник — вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці. При цьому, відповідно до ст. 5 Закону № 996 підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність в грошовій одиниці України — гривні;

періодичність — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Іншими словами, підприємство надає звітність в певні періоди часу.

У бухгалтерському обліку відображається господарська діяльність, яка, у свою чергу, складається з окремих господарських операцій, дії, що є, або події, що викликають зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинні документи мають бути складені у момент здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю і впорядкування обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні і зведені облікові документи можуть бути складені як на паперових, так і на машинних носіях. При цьому у відповідності з п. 2 ст. 9 Закону № 996 вони повинні мати наступні обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складений документ;
- зміст і обсяг господарської операції;
- одиницю вимірювання господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь в здійсненні господарської операції.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства і до його ліквідації.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві відносяться до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства і засновницьких документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, зберігання оброблених документів, реєстрів і звітності в перебігу встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства і засновницьких документів. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства, а також складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на створену відповідно до законодавства ліквідаційну комісію.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку мале підприємство самостійно вибирає форми його організації:

- введення в штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби, як самостійного структурного підрозділу, на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма службами і працівниками, причетними до

бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і надання до обліку первинних документів.

У свою чергу головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і надання у встановлені терміни фінансової звітності;

- організовує контроль за віддзеркаленням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею і відшкодуванням втрат від нестачі, розкрадання і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у відділеннях і інших відособлених підрозділах малого підприємства.

Таким чином, саме від професіоналізму керівника бухгалтерської служби (бухгалтера) залежить якість організації збору і обробки облікової інформації, складання і подання фінансової звітності.

2.2. Бухгалтерський облік господарських операцій суб'єктів малого бізнесу

2.2.1. Облік грошових коштів і грошових документів

Всі підприємства, що мають поточні рахунки в банку, зобов'язані зберігати свої грошові кошти в установах банків. Проте для здійснення господарської діяльності (для виплати заробітної плати і витрат на відрядження, для придбання товарів і канцтоварів і т. ін.) їм необхідна певна кількість готівкових грошових коштів.

Розглянемо особливості бухгалтерського обліку готівкових і безготівкових грошових коштів малого підприємства.

Готівкові кошти

Основним нормативним документом, що регламентує організацію ведення касових операцій, є Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене ухвалою Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 (далі — *Положення № 637*).

У *Положенні № 637* термін «готівкові розрахунки» вживається в наступному значенні: це платежі готівковими коштами підпри-

емств, підприємств і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, безпосередньо не пов'язаними з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Виходячи з даного визначення, «готівкові розрахунки» передбачають не тільки розрахунки за реалізовану продукцію і т. ін., а і будь-які інші надходження готівки до каси підприємства та виплати, зокрема, позареалізаційні надходження і виплати.

Згідно *Положенню № 637* підприємства мають право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами як в готівковій, так і в безготівковій формах.

Розрахунки готівковими коштами підприємства між собою і з громадянами можуть здійснюватися як за рахунок коштів, отриманих з кас банків, так і за рахунок виручки, отриманої від реалізації товарів (робіт, послуг) та інших касових надходжень. Причому, згідно ухвалі Правління Національного банку України від 09.02.2005 р. № 32 сума платежу готівкою одного підприємства іншому підприємству (індивідуальному підприємцеві) не повинна перевищувати 10 тис. грн протягом одного дня поодиночі або за декількома платіжними документами.

Вказані обмеження стосуються також готівкових розрахунків підприємств на оплату за товари, придбані для виробничих (господарських) потреб за рахунок коштів, отриманих за корпоративними картками.

При цьому кількість підприємств (індивідуальних підприємств), з якими проводяться розрахунки протягом дня, не обмежується. Платежі підприємства понад встановлену суму згідно п. 2.3 Положення № 637 повинні здійснюватися тільки у безготівковому порядку.

З касиром малого підприємства повинен бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність. Однак на практиці нерідко у випадках, коли функції касира одночасно виконує бухгалтер, цим нехтують, що є неприпустимим. Наявність готівки, її надходження і вибуття, фіксується у касовій книзі, записи до якої необхідно проводити щоденно. Поряд з касовою книгою може застосовуватись також розрахункова книжка, якщо на малому підприємстві здійснюються розрахунки готівкою за реалізовану продукцію, роботи і послуги і коли використання реєстраторів розрахункових операцій (РРО) не передбачене. Однак розрахункова книжка не може замінювати касову книгу.

На малому підприємстві ведуть одну касову книгу, яка в будь-якому випадку має бути пронумерована, прошнурована і опечатана сургучною печаткою, або з використанням клею і паперу із відбит-

ком печатки. Після одержання або видачі грошей касир записує операцію у касову книгу під копіювальний папір, а після підрахунку підсумку, відривний аркуш касової книги, який є копією записів в ній та виконує функцію звіту касира, передає у бухгалтерію.

Якщо на підприємстві є іноземна валюта, її наявність та рух обліковують в окремій касовій книзі. Прибуткові і видаткові касові ордери виписують на суми в іноземній валюті, як у номінальній вартості валюти, так і у грошовій одиниці України — гривнях, за курсом, що діє на дату їх складання.

Надходження готівки оформляють прибутковими касовими ордерами. Про приймання готівки видають квитанцію (відривну частину прибуткового касового ордеру) за підписами бухгалтера і касира малого підприємства, її завірять печаткою (штампом).

Видачу готівки проводять за видатковими касовими ордерами або платіжними відомостями, які підписані бухгалтером і керівником малого підприємства (або уповноваженими ними особами). Якщо на рахунках, заявах тощо вже є дозвіл керівника про їх оплату, на видатковому касовому ордері він не обов'язковий.

Прибуткові і видаткові касові ордери при їх виписуванні повинні бути зареєстровані у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів.

На малих підприємствах, де є комп'ютер, при умові забезпечення повного зберігання касових документів, касову книгу можна вести з його застосуванням. В цьому випадку отримують одночасно машинограми «Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира», які по суті є ідентичними і повністю відповідають змісту касової книги, включаючи нумерацію, яка має здійснюватися автоматично з початку року. Загальна кількість аркушів машинограм друкується як за місяць, так і за рік. Машинограма «Звіт касира» щодня передається разом з первинними документами бухгалтеру малого підприємства під розписку.

Надлімітні суми готівки у касі, призначеної для виплати заробітної плати, премій, допомоги малі підприємства можуть зберігати протягом 3 днів. Після цього не видані суми необхідно внести до банку на поточний рахунок. Під звіт нові суми можна видавати лише за умови повного погашення підзвітною особою попереднього авансу.

Готівка на малому підприємстві повинна зберігатись у сейфі (металевій шафі), який замикається в кінці дня касиром, і опечатується його сургучною печаткою. Ці ключі і печатка зберігаються у касира. Дублікати ключів в опечатаному касиром пакеті зберігаються у керівника малого підприємства. Раз у квартал комісією проводиться перевірка їх зберігання.

Кошти на рахунках у банках

Для збереження грошових коштів і здійснення розрахунків установи банку відкривають всім підприємствам незалежно від форми власності поточні, депозитні рахунки у національній та іноземній валюті згідно з Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затвердженою Постановою НБУ від 12.11.2003 р. № 492.

Під безготівковими розрахунками відповідно до Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженій ухвалою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22, із змінами і доповненнями (далі — *Інструкція № 22*), розуміють перерахування певної суми коштів з банківських рахунків платників на рахунки одержувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, внесених ними готівкою в касу банку, на рахунки одержувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях або в електронному вигляді при застосуванні форми розрахунків «клієнт-банк».

Інструкція № 22 встановлює загальні правила, форми і стандарти розрахунків юридичних та фізичних осіб у грошовій одиниці України, здійснювані за участю банків. Вимоги даного документу розповсюджуються на всіх учасників безготівкових розрахунків.

Мале підприємство для відкриття рахунка подає в банк заяву встановленої форми, до якої додає копію свідоцтва про реєстрацію його як платника податків у відповідній територіальній податковій інспекції, картку зі зразками підписів керівника підприємства та головного бухгалтера і відбитком печатки, завірену нотаріусом. На підставі цих документів малому підприємству встановлюється номер рахунка, який складається з чотирнадцяти знаків, в тому числі 1-4 цифри означають номер банківського балансового рахунка, 5 контрольний ключ, а решта 9 призначенні для характеристики змісту аналітичного рахунка.

Зарахування готівки на банківський рахунок проводиться на підставі оголошення про її внесення, відривна частина якого є квитанцією банку про підтвердження цієї операції. Видача готівки проводиться на підставі грошового чеку, три останні цифри номера якого заносяться до виписки банку. Безготівкові операції здійснюються платіжними дорученнями, платіжними вимогами-дорученнями, платіжними вимогами. Кожна операція за цим рахунком у хронологічному порядку відображається у виписці банку.

Виписка банку, яка є копією записів банку на рахунку малого підприємства, видається йому разом із первинними документами,

що засвідчують здійснені операції з надходження і витрачання коштів. На основі виписок банку проводять записи операцій за дебетом і кредитом цього рахунка у Журналі обліку господарських операцій та Відомості 1-м обліку готівки і грошових документів у відповідній кореспонденції рахунків.

Кошти малого підприємства в іноземній валюті обліковують в перерахунку на гривні за курсом Національного банку України. Кожного місяця здійснюється перерахунок залишку коштів за цим рахунком у відповідності зі зміною курсу валюти. Причому ведеться облік позитивних або негативних курсових різниць, відповідно як операційних доходів або витрат. Якщо ж за рахунок валютних коштів здійснювалась виплата, то перерахунок у гривні за курсом здійснюється на дату оформлення документів: платіжних доручень, грошових чеків. Запис сум у первинних документах проводять в іноземній валюті. При опрацюванні первинних документів з метою запису даних у аналітичні реєстри знаменником зазначають суми в перерахунку на гривні.

Валюту за дорученням підприємства купує уповноважений банк за вільним договірним курсом. Крім вартості валюти, підприємство оплачує комісійну винагороду банку і встановлений діючим законодавством розмір відсотків збору до Пенсійного фонду від суми, витраченої на придбання валюти. Перерахування коштів на придбання валюти, сплату збору до Пенсійного фонду здійснюють за платіжними дорученнями. Витрати на комісійну винагороду та збір до Пенсійного фонду включають до валових витрат малого підприємства.

Синтетичний облік грошових коштів. Інструкцією № 291 для обліку грошових коштів у касі підприємства передбачений рахунок 30 «Каса», який має наступні субрахунки:

- 1) «Каса в національній валюті»;
- 2) «Каса в іноземній валюті».

Якщо на підприємстві є не одна каса (наприклад, окрім каси підприємства — каса в торгових підрозділах), до субрахунків 301 і 302 можуть відкриватися субрахунки для обліку готівкових грошових коштів в операційній касі, наприклад:

301/1 «Операційна каса в національній валюті» і 302/1 «Операційна каса в іноземній валюті»

і субрахунки для обліку грошових коштів в касі підприємства, наприклад:

301/2 «Каса підприємства в національній валюті» і 302/2 «Каса підприємства в іноземній валюті».

Дані субрахунки використовуються для обліку виданих з основної каси в операційні каси коштів, а також для обліку касових надходжень (зокрема виторгу) в основну касу з операційних.

За дебетом рахунка 30 «Каса» відображається надходження коштів в касу підприємства (операційну касу), за кредитом — виплата коштів з каси підприємства (операційної каси).

Для обліку наявності і руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках у банку і які можуть бути використані для поточних операцій, призначений рахунок 31 «Рахунки в банках», що має такі субрахунки:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки банку в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки банку в іноземній валюті».

Субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» і 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів в іноземній валюті.

За дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» відображається надходження грошових коштів, за кредитом — їх використання.

Для відображення інформації про наявність і рух грошових документів (у національній і іноземній валютах), що знаходяться в касі підприємства (поштових марок, сплачених проїзних документів, путівок в санаторії, пансіонати, у дома відпочинку і т. п.), і про кошти в дорозі, тобто грошових сумах, внесених до кас банків або поштових відділень для подальшого їх зарахування на банківські та інші рахунки підприємства, використовується рахунок 33 «Інші кошти». До цього рахунку відкриваються наступні субрахунки:

- 331 «Грошові документи в національній валюті»;
- 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;
- 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;
- 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів в касу підприємства і коштів у дорозі, за кредитом — вибуття грошових документів і списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Аналітичний облік грошових документів проводиться за їх видами.

Наведемо найбільш поширену кореспонденцію рахунків для відображення в регістрах бухгалтерського обліку окремих господарських операцій малого підприємства з грошовими коштами і грошовими документами з використанням загального *Плану рахунків* бухгалтерського обліку (табл. 2.1). Нагадаємо, що в світлі національних стандартів при використанні спрощеної системи обліку рахунки класу 9 малими підприємствами не ведуться.

Таблиця 2.1

КОРЕСПОНДЕНЦІЮ РАХУНКІВ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З ГРОШОВИМИ КОШТАМИ І ГРОШОВИМИ ДОКУМЕНТАМИ З ВИКОРИСТАННЯМ ЗАГАЛЬНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Надходження грошових коштів до каси і на рахунки в банках			
1	Отримання з банку до каси підприємства (організації) готівкових грошових коштів:	30	31
	— в національній валюті	301	311
	— в іноземній валюті		313
		302	312, 314
2	Отримана оплата за путівки від працівників підприємства (організації):		
	— до каси підприємства	30	377 (685)
	— на рахунки в банках	31	
3	Отримана оплата (передплата) від покупців (замовників) за реалізовану їм продукцію, товари, інші ТМЦ, роботи, послуги:		
	— до каси підприємства	30	36 (681), 377 (685)
	— на рахунки в банках	31	
4	Відображено повернення до каси підприємства (організації) підзвітними особами невикористаних грошових коштів:		
	— в національній валюті	301	372
	— в іноземній валюті	302	

5	Відображено відшкодування винною особою збитків від розкрадання, недостач ТМЦ:	— до каси підприємства	301	375
		— на рахунки в банках	31	
6	Відображено погашення працівником заборгованості за товари, продані йому в кредит; за адміністративні штрафи; повернення позики і т. п.:	— до каси підприємства	301	377
		— на рахунки в банках	31	
7	Відображений внесок засновників до статутного капіталу:			
		— до каси підприємства	30	46
		— на рахунки в банках	31	
8	Відображено отримання грошових коштів на цільове фінансування:			
		— до каси підприємства	30	48
		— на рахунки в банках	31	
9	Відображено оприбутковування надлишку готівкових грошових коштів, виявлених при інвентаризації:			
		— в національній валюті	301	719
		— в іноземній валюті	302	
10	Відображена здача виторгу від торгових підрозділів (ящиків РРО) до каси підприємства (організації)	301/2		301/1
11	Відображено отримання грошових коштів від покупців (замовників) для погашення раніше отриманого короткострокового (довгострокового) векселя:			
		— до каси підприємства	30	34 (182)
		— на рахунки в банках	31	

Продовження табл. 2.1

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		
		дебет	кредит	
1	2	3	4	
12	Відображено отримання довгострокових (короткострокових) позикових грошових коштів:			
	— до каси підприємства	30		50 (60)
	— на рахунки в банках	31		
13	Відображено отримання грошових коштів, що є іншими довгостроковими зобов'язаннями (наприклад, поворотна фінансова допомога):			
	— до каси підприємства	30		55
	— на рахунки в банках	31		
14	Отримана виручка до каси підприємства (на рахунки в банках) від реалізації:			
	— готовій продукції	30 (31)		701
	— товарів			702
	— робіт, послуг			703
	— інших оборотних активів (виробничих запасів, МШП і т.п.)			712
	— послуг з оренди (окрім фінансової оренди), якщо така діяльність не є для підприємства основним видом діяльності			713
15	Відображений дохід від курсових різниць по валюті, що знаходиться:			
	— у касі підприємства	302		714
	— на рахунках в банках	312		
		314		

16	Отримані фінансові доходи (наприклад, дивіденди, відсотки і т. п.):			373
	— до каси підприємства	30		
	— на рахунки в банках	31		
17	Отримано відшкодування збитків від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій:			75
	— до каси підприємства	30		
	— на рахунки в банках	31		
Витрачання грошових коштів з каси і рахунків у банках				
18	Відображено внесення грошових коштів на банківський рахунок з каси:			301
	— в національній валюті	311, 313		
	— в іноземній валюті	312, 314		302
19	Відображена інкасація виручки службою інкасації з каси (зокрема операційної):			301
	— в національній валюті	333		
	— в іноземній валюті	334		302
	з подальшим зарахуванням на поточні рахунки:			333
	— в національній валюті	311, 313		
	— в іноземній валюті	312, 314		334
20	Відображена видача грошових коштів з каси підприємства (організації) під звіт:			301
	— в національній валюті	372		
	— в іноземній валюті			302

Закінчення табл. 2.1

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
21	Відображена видача позики працівникові з каси	377	301
22	Здійснена виплата з каси акціонеру за викуплені у нього акції з каси	451	30
23	Відображена виплата грошових коштів, отриманих як цільове фінансування:		
	— з каси підприємства	48	30
	— з рахунку в банку 31		31
24	Здійснена виплата заробітної плати працівникам:		
	— готівковими грошовими коштами з каси підприємства	66	301
	— з поточного рахунку в банку із зарахуванням на особові рахунки працівників у банках		311
			313
25	Здійснена виплата дивідендів:		
	— з каси підприємства	671	30
	— з рахунку в банку		31
26	Здійснені інші виплати засновникам (наприклад, за користування майном, виплати засновникові (учасникові), що вже вибув, частини активів підприємства, організації) грошовими коштами:		
	— з каси підприємства	672	30
	— з рахунку в банку		31
27	Відображена недостача грошових коштів підприємства (організації), виявлена при проведенні інвентаризації і в інших випадках:		
	— у касі підприємства	791	30
	— на рахунку в банку	374	31

28	Відображено погашення заборгованості за короткостроковими позиками (поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями):			
	— з каси підприємства	60 (61)		30
	— з рахунку в банку			31
29	Відображена втрата грошових коштів в результаті надзвичайних подій, що зберігаються:			
	— у касі підприємства	85		30
	— на рахунку в банку			31
30	із списанням на фінансові результати			
	Відображена сплата з рахунків у банках:			
	— податкових зобов'язань	641	311, 313	
	— зобов'язань по зборах, обов'язкових платежах	642		
	— відрахувань на соціальні заходи	65		
Операції з грошовими документами				
31	Відображено надходження грошових документів у національній (іноземній) валюті на підприємство:			
	— придбаних за рахунок підзвітних сум	331 (332)	372	63(377, 685)
	— від постачальників			
32	Відображено використання грошових документів в національній і/або іноземній валюті в операційній діяльності підприємства			
		84	331	332
	із списанням на фінансові результати	791	84	
33	Відображена недостача грошових документів, виявлена під час проведення інвентаризації каси			
	— в національній валюті	791	331	
	— в іноземній валюті		332	
	Відображена видача путівки працівникові			
	Відображена втрата готівкових грошових документів в національній (іноземній) валюті в результаті надзвичайних подій	85	331 (332)	
	із списанням на фінансові результати			
		791	85	

Бухгалтерські записи до облікових регістрів здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів (звітів касира і прикладених до них прибуткових і видаткових касових ордерів, виписок банку і прикладених до них копій платіжних доручень і т. ін.) в розрізі кореспондуючих рахунків в хронологічному порядку у підсумках за 2 — 3 дні. Можливо також попереднє накопичення даних про операції з грошовими коштами за кожен день в допоміжній відомості в необхідному аналітичному розрізі з подальшим перенесенням підсумкових оборотів за місяць в регістри.

Аналітичні дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться в гривнях і одночасно в тій валюті, в якій здійснювалася операція в іноземній валюті.

Залишки на відповідних рахунках у регістрах на кінець місяця визначаються як різниця між сумою сальдо на початок місяця і дебетових оборотів за рахунком за поточний місяць і сумою кредитових оборотів за місяць.

Сальдо рахунків звіряється з відповідними документами (звітами касира, виписками банку і т. ін.).

Спрощеним Планом рахунків для обліку і узагальнення інформації про грошову готівку і грошові документи передбачений рахунок 30 «Каса». Таким чином, цей рахунок об'єднує в собі наступні рахунки (субрахунки) загального Плану рахунків:

30 «Каса»;

331 «Грошові документи в національній валюті»;

332 «Грошові документи в іноземній валюті».

Для обліку наявності і руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках у банку і які можуть бути використані для поточних операцій, призначений рахунок 31 «Рахунки в банках». Даний рахунок об'єднує наступні рахунки (субрахунки) загального Плану рахунків:

31 «Рахунки в банках»;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

За дебетом рахунків 30 «Каса» і 31 «Рахунки в банках» відображається надходження коштів і грошових документів в касу, грошових коштів на рахунки в банках підприємства, за кредитом — виплата коштів з каси підприємства, використання грошових документів, витрачання грошових коштів з банківських рахунків.

Найбільш поширену кореспонденцію рахунків для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з обліку грошових коштів з використанням *спрощеного Плану рахунків* бухгалтерського обліку, наведемо в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**КОРЕСПОНДЕНЦІЮ РАХУНКІВ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З ГРОШОВИМИ КОШТАМИ
З ВИКОРИСТАННЯМ СПРОЩЕНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Операції на рахунок 30 «Каса»			
1	Оприбуткована готівкою виручка від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)	30	37
2	Відображено отримання готівкових грошових коштів з банківського рахунку до каси підприємства	30	31
3	Здана готівкова виручка з каси підприємства в банк	31	30
4	Здана наявна виручка з каси підприємства в банк через службу інкасації	31*	30
5	Відображено надходження виручки, зданої в банк через інкасатора, на банківський рахунок	31	31*
6	Надходження внесків до статутного капіталу підприємства від засновників грошовими коштами до каси підприємства	30	40
7	Поташена заборгованість постачальникам і підрядчикам з каси підприємства за поставлені ТМЦ (роботи, послуги)	68	30
8	Виплачена заробітна плата з каси підприємства	66	30
* При необхідності відкривається окремий субрахунок, наприклад, «Грошові кошти в дорозі».			
Операції на рахунок 31 «Рахунки в банках»			
9	Надходження виручки від покупців і замовників на поточні рахунки підприємства	31	37
10	Надходження внесків до статутного капіталу підприємства від засновників грошовими коштами на поточні рахунки підприємства	31	40
11	Перерахована оплата постачальникам і підрядчикам за поставлені ТМЦ (роботи, послуги)	68	31
12	Сплачені зобов'язання з податків, зборів, обов'язкових платежів	64	31

2.2.2. Облік необоротних активів

До необоротних активів підприємства відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р. (із змінами і доповненнями) відносять всі активи підприємства, що не є оборотними. При цьому оборотними активами є грошові кошти і їх еквіваленти, не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Розглянемо особливості бухгалтерського обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, що складають головну частину засобів праці в малому бізнесі.

Основні засоби

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р., (із змінами і доповненнями).

Відповідно до цього документа основними засобами є матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, передачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більш за один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи відповідно до п. 4 П(С)БО 7 — це капітальні інвестиції в будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. Об'єкт основних засобів — це:

- закінчений пристрій зі всіма пристосуваннями і приладдям до нього;

- конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

- відособлений комплекс конструктивно сполучених предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслугову-

вання загальні пристосування, приладдя, управління і єдиний фундамент;

— інший актив, відповідний визначенню основних засобів, або частина такого активу, контрольованого підприємством.

Під терміном корисного використання (експлуатації) розуміють очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством об'єм продукції (робіт, послуг).

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

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю, яка відповідно до п. 8 П(С)БО 7 складається з наступних витрат:

— сум, які сплачують постачальникам активів і підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт (без посередніх податків);

— реєстраційних зборів, державного мита і аналогічних платежів, здійснюваних у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

— сум ввізного мита;

— сум посередніх податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству;

— витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів;

— витрат на транспортування, установку, монтаж, наладку основних засобів;

— інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Якщо основні засоби придбані (створені) повністю або частково за рахунок позикового капіталу (наприклад, за рахунок банківського кредиту), то витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються в первинну вартість таких об'єктів.

У разі безвідплатного отримання основних засобів первинна вартість дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7.

Первинною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7.

При переведенні оборотних активів (наприклад, товарів, готової продукції і т. ін.) до складу основних засобів первинною вартістю

таких об'єктів є собівартість таких активів, визначена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р., із змінами і доповненнями, і Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р., із змінами і доповненнями.

Первинною вартістю об'єкту основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує справедливую вартість отриманого об'єкта, то первинною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, визнається справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці у витрати звітного періоду.

Первинною вартістю об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта основних засобів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, переданих (отриманих) при обміні.

Первинна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція і тому подібне), яке приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкта.

Крім того, первинна вартість основних засобів може зменшуватися у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. В той же час витрати, здійснювані для підтримки об'єкта в робочому стані і отримання економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні критерії предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, що обліковуються при використанні загального Плану рахунків на субрахунку 112, і які входять до складу основних засобів, що обліковуються на рахунку 10 загального Плану рахунків, зазначивши це в наказі про облікову політику. Таке розділення може вплинути на застосування методів амортизації даних об'єктів основних засобів.

Переоцінка основних засобів

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкту істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту ж дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої відноситься цей об'єкт. Крім того, переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже були піддані переоцінці, надалі повинна проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу істотно не відрізнялася від справедливої вартості.

Слід зазначити, що малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди не підлягають переоцінці, якщо амортизація їх вартості здійснюється за наступними методами:

- у першому місяці використання об'єкта — у розмірі 50 % його вартості, що амортизується, та решту (50 % вартості, що амортизується) — у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) в результаті невідповідності критеріям визнання активом;

- в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості, що амортизується.

Для розрахунку величини переоціненої первинної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів необхідно помножити відповідно первинну вартість і суму зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості переоцінюваного об'єкта на його залишкову вартість.

Визначена в такому порядку сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума зниження ціни — до складу витрат звітного періоду, окрім випадків, приведених в п. 20 П(С)БО 7.

Наведемо приклади.

1. На балансі підприємства знаходиться об'єкт основних засобів, первинна вартість якого — 9000 грн, сума нарахованого зносу — 5000 грн, залишкова вартість — 4000 грн, справедлива вартість — 5600 грн.

У бухгалтерському обліку така переоцінка буде розрахована таким чином:

а) розраховуємо індекс переоцінки: $5600 \text{ грн} : 4000 \text{ грн} = 1,4$;

б) розраховуємо переоцінену суму нарахованого зносу: $5000 \text{ грн} \times 1,4 = 7000 \text{ грн}$, таким чином сума дооцінки нарахованого зносу (тобто збільшення на бухгалтерських рахунках) складає $(7000 - 5000 = 2000 \text{ грн})$;

в) розраховуємо переоцінену первинну вартість: $9000 \text{ грн} \times 1,4 = 12\,600 \text{ грн}$, таким чином сума дооцінки залишкової вартості об'єкту, що включається до складу додаткового капіталу складає $(12\,600 - 9000 - 2000 = 1600 \text{ грн})$.

2. Припустимо, що первинна вартість і знос об'єкта ті ж, а справедлива вартість — 3000 грн. У бухгалтерському обліку така переоцінка буде розрахована таким чином:

а) розраховуємо індекс переоцінки: $3500 \text{ грн} : 4000 \text{ грн} = 0,75$;

б) розраховуємо переоцінену суму нарахованого зносу: $5000 \text{ грн} \times 0,75 = 3750 \text{ грн}$, таким чином сума уцінки нарахованого зносу (тобто зменшення на бухгалтерських рахунках) складає $(5000 - 3750 = 1250 \text{ грн})$;

в) розраховуємо переоцінену первинну вартість: $9000 \text{ грн} \times 0,75 = 6750 \text{ грн}$, таким чином сума уцінки залишкової вартості з одночасним включенням до складу витрат складає $(9000 - 6750 - 1250 = 1000 \text{ грн})$.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливій вартості цього об'єкта до його первинної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Наведемо приклад такої ситуації.

На балансі підприємства числиться об'єкт основних засобів, що раніше не переоцінювався, первинна вартість якого складає 3000 грн, сума нарахованого зносу — 3000 грн, справедлива вартість — 500 грн, тобто сума дооцінки залишкової вартості об'єкта, що включається до складу додаткового капіталу складає 500 грн.

При вибутті раніше переоцінених об'єктів основних засобів не слід забувати, що перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. У бухгалтерському обліку на цю суму дебетують субрахунок 423 «Дооцінка активів» для загального Плану рахунків або рахунок 40 «Власний капітал» — для спрощеного і кредитують субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» для загального Плану рахунків або рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» — для спрощеного.

Зменшення корисності основних засобів

Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням в балансі суми зносу основних засобів (Дт 85 — Кт 13), а по об'єктах основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображаються в порядку, передбаченому абзацом 2 п. 20 П(С)БО 7. А саме, у випадку наявності перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигод від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від

зменшення його корисності сума останньої уцінки (але не більше вказаного перевищення) спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума останньої уцінки більше вказаного перевищення), включається до витрат звітного періоду.

Якщо ж причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більш за суму попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. Відновлення корисності об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображається в порядку, передбаченому абзацом 1 п. 20 П(С)БО 7. Тобто, у випадку наявності перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигод від відновлення його корисності сума останньої дооцінки (але не більше вказаного перевищення) включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума останньої дооцінки більше вказаного перевищення), спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття в результаті продажу, безвідплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом. У такому разі фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається відніманням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям таких об'єктів основних засобів.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первинна (переоцінена) вартість і знос зменшуються відповідно на суму первинної (переоціненою) вартості і зносу ліквідованої частини об'єкта.

Нематеріальні активи

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджені наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 р., із змінами і доповненнями (окрім гудвілу і операцій з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими П(С)БО).

Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 нематеріальний актив є немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується підприємством з метою використання для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей або надання в оренду іншим особам.

Таким чином, нематеріальні активи — це всі активи, які не мають матеріальної форми, окрім грошових коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості.

Крім того, нематеріальний актив може бути визнаний таким тільки у разі використання його підприємством протягом терміну, що перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він більше одного року). При цьому операційним циклом відповідно до П(С)БО 2 вважається проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції (робіт, послуг).

П(С)БО 8 для ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів розділяє їх на групи. Група нематеріальних активів — це сукупність однотипних за призначенням і умовам використання нематеріальних активів.

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

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

- намір, технічну можливість і ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

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

Слід зазначити, що відповідно до п. 9 П(С)БО 8 не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені, витрати:

- на дослідження;

- на підготовку і перепідготовку кадрів;

- на рекламу і просування продукції на ринку;

- на створення, реорганізацію і переміщення підприємства або його частини;

- на підвищення ділової репутації підприємства, на створення торгових марок (товарних знаків), тощо.

Аналогічно основним засобам, придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю, яка відповідно до п.11 П(С)БО 8 складається з ціни (вартості) придбання (окрім отриманих торгових знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, і інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, придатного для використання за призначенням.

Не включаються в первинну вартість об'єкта нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку, витрати на сплату відсотків за кредит.

Порядок визначення первинної вартості об'єкту нематеріальних активів, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт або в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, ідентичний описаному вище для основних засобів.

Первинною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання.

Первинною вартістю нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8. Якщо ж нематеріальні активи отримані в результаті об'єднання підприємств, то вони оцінюються за їх справедливою вартістю.

Як і по основних засобах, первинна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно справедливій вартості кожного з придбаних об'єктів.

Збільшення первинної вартості нематеріальних активів здійснюється на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей і терміну використання, які сприятимуть збільшенню спочатку очікуваних майбутніх економічних вигод.

В той же час витрати, здійснювані для підтримки об'єкта в придатному для використання стані включаються до складу витрат звітного періоду.

Переоцінка нематеріальних активів

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, для яких існує активний ринок.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 активний ринок — це ринок, який відповідає наступним умовам:

— предмети, які продаються і купуються на цьому ринку, є однорідними;

— у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

— інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріальних активів, як і для основних засобів, слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої відноситься цей нематеріальний актив (окрім тих, для яких немає активного ринку). У такому разі переоцінені об'єкти групи нематеріальних активів надалі підлягають щорічній переоцінці.

Порядок розрахунку переоцінених первинної вартості і накопиченої амортизації нематеріального активу, відображення в обліку сум дооцінки і зниження ціни, зокрема раніше переоцінених об'єктів, а також зменшення корисності нематеріальних активів і їх вибуття визначаються у вищеписаному порядку для основних засобів.

Амортизація необоротних активів

Амортизація основних засобів

Для цілей бухгалтерського обліку під амортизацією основних засобів розуміється систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується, протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

Відповідно до п. 22 П(С)БО 7 об'єктом амортизації є вартість основних засобів (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій).

Вартістю необоротних активів, що амортизується, є первинна або переоцінена вартість таких активів, зменшена на їх ліквідаційну вартість. В свою чергу, ліквідаційна вартість — це вартість, за якою може бути реалізований об'єкт основних засобів після закінчення терміну його корисного використання.

Визначення ліквідаційної вартості є виключно самостійним рішенням підприємства. Підставою для ухвалення такого рішення є прогностні оцінки можливої вартості, по якій може бути реалізований об'єкт основних засобів з урахуванням його стану після закінчення терміну експлуатації. При цьому враховуються умови і інтенсивність експлуатації основного засобу, а також моральний знос, визначений за технічними характеристиками даного об'єкту.

Термін корисного використання (експлуатації) — це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Зазначимо, що підприємство самостійно визначає термін корисного використання придбаних (виготовлених) об'єктів основних засобів при визнанні таких активами, тобто при зарахуванні їх на баланс. При цьому термін корисного використання об'єктів основних засобів повинен відповідати принципу безперервності діяльності. Цей принцип визначає, що яке-небудь підприємство постійно розвивається і незалежно від обставин завжди переслідує комерційні цілі (не буде ліквідовано в передбачуваному майбутньому). Такий підхід запобігає визначенню терміну корисного використання об'єкта основних засобів, який би був менше потенційного терміну його використання.

При визначенні терміну корисного використання повинно бути враховано:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності і продуктивності;
- передбачуваний фізичний і моральний знос;
- правові або інші обмеження стосовно терміну використання об'єкта і інші чинники.

Таким чином, термін корисної експлуатації відображає наміри керівництва підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду і оцінки ринкової ситуації.

Підприємство має право переглядати термін корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, враховуючи, що він ґрунтується на попередніх оцінках. Такий перегляд здійснюється у разі зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів. Якщо в результаті аналізу з'ясується, що очікуваний термін корисного використання об'єкта основних засобів істотно відрізняється від попередніх оцінок (унаслідок модернізації устаткування, зміни попиту на продукцію, що виготовляється з його використанням, і т. ін.), необхідно скорегувати суму амортизаційних відрахувань. При цьому нарахування амортизації за новою ставкою при зміні терміну корисного використання починається з місяця, наступного за місяцем такої зміни.

Підприємство також повинне періодично переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. У випадку якщо очікуваний спосіб отримання економічних вигод від активу істотно змінюється, необхідно змінити і метод нарахування амортизації. Нарахування амортизації за новим методом також починається з місяця, наступного за місяцем ухвалення рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться підприємствами щомісячно і припиняється тільки на період реконструкції, модернізації,

добудови, дообладнання і консервації об'єктів основних засобів. На знов введені в експлуатацію об'єкти основних засобів амортизація нараховується з місяця, наступного за місяцем, в якому такий об'єкт став придатним для корисного використання (введений в експлуатацію), і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Методи нарахування амортизації

Відповідно до П(С)БО 7 амортизація основних засобів нараховується із застосуванням наступних методів:

- прямолінійного;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого (метод суми одиниць продукції);
- норм і методів нарахування амортизації основних засобів, передбачених податковим законодавством.

Методи нарахування амортизації, запропоновані в П(С)БО 7, можна умовно розбити на два види:

- методи амортизації, використання основних засобів, що базуються на часі, тобто перші чотири у переліку;
- метод амортизації, що базується на кількості одиниць, отриманих від використання об'єктів основних засобів. До нього відноситься виробничий метод нарахування амортизації.

Прямолінійний метод

При використанні прямолінійного метода вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, списується однаковими частинами впродовж всього періоду його використання (експлуатації).

Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний термін використання об'єкта основних засобів:

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12 місяців.

Приведемо приклад. Підприємством придбаний об'єкт основних засобів, первинна вартість якого — 20 000 грн. Термін корисного використання — 4 роки. Очікується, що цей об'єкт матиме ліквідаційну вартість 2000 грн.

Вартістю об'єкта основних засобів, що в даному випадку амортизується, є вартість, рівна 18000 грн (20 000 грн – 2000 грн). Вико-

ристовуючи метод прямолінійного списання, визначається річна сума амортизаційних відрахувань:

$$18\,000 \text{ грн} : 4 = 4500 \text{ грн.}$$

При цьому місячна сума амортизаційних відрахувань складе:

$$4500 \text{ грн} : 12 = 375 \text{ грн.}$$

Норма амортизації в даному прикладі складає 25 % річних (4500 x 100 %: 18000).

Маючи річну норму амортизації, приведемо дані про амортизований об'єкт основних засобів у табл. 2.3:

Таблиця 2.3

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА ПРЯМОЛІНІЙНИМ МЕТОДОМ

Рік	Річна сума амортизаційних відрахувань, грн	Місячна сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Балансова (залишкова) вартість об'єкта основних засобів, грн
1	4500	375	4500	15 500
2	4500	375	9000	11 000
3	4500	375	13500	6500
4	4500	375	18 000	2000

Метод прямолінійного списання, як правило, використовується відносно об'єктів основних засобів, стан яких «залежить» виключно від терміну корисного використання. До таких основних засобів, зокрема, відносяться будівлі і споруди, меблі і т. ін.

Характеризуючи метод прямолінійного списання, не можна не відзначити його переваги в простоті і точності розрахунку і рівномірності розподілу сум амортизації між звітними періодами. Його використання особливо доцільне, коли ступінь експлуатації об'єкта основних засобів в кожному звітному періоді залишається незмінною. Він передбачає практично рівномірний спад економічної корисності об'єкта з року в рік.

Проте недоліком такого метода є те, що при його використанні не враховується моральний знос, а крім того, він не дає реальної оцінки виробничих потужностей основних засобів в різні роки експлуатації.

Практика показує, що знос машин збільшується в перші роки їх експлуатації, потім величина зносу стабілізується, а останніми роками експлуатації він знов зростає. Що стосується морального зносу машин, то він також нерівномірний.

Метод зменшення залишкової вартості

Суть даного методу полягає у визначенні річної суми амортизації об'єкта основних засобів виходячи із залишкової вартості такого об'єкта на початок звітного року. Річна сума амортизаційних відрахувань визначається шляхом множення залишкової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації на норму річної амортизації.

Норму річної амортизації підприємство визначає самостійно за наступною формулою:

$$H_a = 1 - (C_d : C_n)^{1/n}, \quad (2.1)$$

де H_a — річна норма амортизації, долі;

n — термін корисного використання об'єкта основних засобів, роки;

C_d — ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів, грн;

C_n — первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.

Місячна сума амортизації визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12 місяців.

Використання метода зменшення залишкової вартості при нарахуванні амортизації припускає наявність ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів, що амортизується. Інакше об'єкт основних засобів буде повністю «замортизовано» протягом одного року.

Відзначимо, що відповідно до П(С)БО 7 базою для нарахування амортизації при використанні даного метода є залишкова вартість на початок звітного року або первинна вартість на дату початку нарахування амортизації.

З цього виходить, що починаючи з дати введення в експлуатацію об'єкта основних засобів до кінця звітного року, в якому був введений такий об'єкт, базою для нарахування амортизації буде первинна вартість такого об'єкта. Іншими словами, якщо об'єкт основних засобів був введений в експлуатацію в липні, то з серпня по грудень (включно) річна сума амортизаційних відрахувань визначатиметься шляхом множення первинної вартості об'єкта на норму амортизації. З січня наступного року річна сума амортизації такого об'єкта основних засобів визначатиметься шляхом множення залишкової вартості такого об'єкта на норму амортизації.

Даний метод нарахування амортизації заснований на припущенні, що амортизація починає нараховуватися з початку звітного року, хоча практично це буває далеко не завжди. Тому у всіх випадках, коли амортизація нараховується не з початку звітного року,

залишкова вартість в кінці запланованого терміну експлуатації не досягає ліквідаційної вартості. У зв'язку з цим підприємство може ухвалити рішення про зміну терміну амортизації і доамортизувати частину вартості, що залишилася, або ж вважати залишкову вартість об'єкта ліквідаційною вартістю.

Приведемо приклад. Підприємством придбаний об'єкт основних засобів і введений в експлуатацію у квітні місяці. Первинна вартість об'єкта — 30 000 грн. Термін корисного використання — 5 років. Очікується, що цей об'єкт матиме ліквідаційну вартість, рівну 500 грн.

Річна норма амортизації за звичайною методикою розрахунку складе: $1 - \sqrt[5]{500 : 30\,000}$, або $1 - (500 : 30\,000)^{1/5}$, що дорівнює 0,56 (56,0 %).

Оскільки об'єкт був введений в експлуатацію в квітні, амортизація нараховуватиметься з травня. При цьому розрахована норма амортизації застосовуватиметься до первинної вартості об'єкта. Сума амортизаційних відрахувань за перші 8 місяців експлуатації складе:

30 000 грн x 0,56: 12 міс. x 8 міс. = 11 200 грн.

Місячна сума амортизаційних відрахувань за перший рік складе:

11 200 грн : 8 міс. = 1 400 грн.

Розрахунок амортизаційних відрахувань в розрізі років представлений в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА МЕТОДОМ ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ

Рік	Балансова (залишкова) вартість, грн	Норма амортизації	Річна сума амортизаційних відрахувань, грн	Місячна сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	30000,00	0,56	11200,00	1400,00*	11200,00
2	18800,00	0,56	10528,00	877,33	21728,00
3	8272,00	0,56	4632,32	386,03	26360,32
4	3639,68	0,56	2038,22	169,85	28398,54
5	1601,46	0,56	896,82	74,73	29295,36**
6***			204,64***	51,16****	29500,00

* Дорівнює 11 200 грн : 8 міс, оскільки амортизація за перший рік була обчислена тільки з розрахунку 8 місяців.

** Різниця в сумі 204,64 грн (29500 грн – 29295,36 грн) переноситься на останні 4 місяці календарного шостого року (січень — квітень), оскільки перший рік,

приведений в таблиці. 2.2.2, включає тільки 8 місяців, а нарахування амортизації здійснюється протягом п'яти років, або 60 місяців.

*** Період січень — квітень шостого року.

**** Рівні 204,64 грн: 4 міс.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості

Цей метод є різновидом метода зменшення залишкової вартості. При цьому методі річна сума амортизації визначається виходячи із залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації по введених протягом року об'єктах і подвоєної річної норми амортизації, обчисленої виходячи з терміну корисного використання об'єкта.

Норма амортизації в даному випадку розраховується аналогічно нормі амортизації при використанні прямолінійного метода нарахування амортизації, тобто використовується подвоєна ставка амортизаційних відрахувань, розрахована методом прямолінійного списання.

Місячна сума амортизації визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12 місяців.

Даний метод нарахування амортизації не припускає обов'язкової «наявності» ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів. При цьому дотримується правило, за яким сума амортизації останнього року розраховується так, щоб залишкова вартість об'єкта в кінці періоду його експлуатації була не менше його ліквідаційної вартості.

Наведемо приклад. Підприємство придбало об'єкт основних засобів за первинною вартістю — 40000 грн. Термін корисного використання — 8 років. Очікується, що цей об'єкт матиме ліквідаційну вартість, рівну 1200 грн.

За прямолінійним методом річна сума амортизаційних відрахувань для цього об'єкта повинна складати 4850 грн ($38\ 800 : 8$), а річна норма амортизації: 12,5 % ($4850 \times 100 \% : 38\ 800$). Таким чином, за прискореним методом вона повинна складати подвійну ставку, тобто 25 % річних (або 0,25 ($2 : 8$ років)).

Розрахунок амортизації представлений в табл. 2.5.

Кумулятивний метод

Річна сума амортизації за цим методом визначається як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця терміну корисного використання

об'єкту основних засобів, на суму чисел років його корисного використання.

Сума чисел років — це результат підсумовування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.

Так, якщо термін служби об'єкта рівний 4 рокам, сума чисел років складає:

$$1 + 2 + 3 + 4 = 10.$$

Таблиця 2.5

**РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА МЕТОДОМ
ПРИСКОРЕНОГО ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ**

Рік	Балансова (залишкова) вартість, грн	Норма амортизації	Річна сума амортизаційних відрахувань, грн	Місячна сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	40 000,00	0,25	10 000,00	833,33	10 000,00
2	30 000,00	0,25	7500,00	625,00	17 500,00
3	22 500,00	0,25	5625,00	468,75	23 125,00
4	16 875,00	0,25	4218,75	351,56	27 343,75
5	12 656,25	0,25	3164,06	263,69	30 508,00
6	9492,00	0,25	2373,00	197,75	32 881,00
7	7119,00	0,25	1779,75	148,31	34 660,75
8	5339,25	0,25	4139,25*	344,94	38 800,00

* Річна сума амортизаційних відрахувань за восьмий рік складає 1334,81 грн (5339,25 грн \times 0,25). В той же час, оскільки вартість об'єкта, що амортизується, складає 38800 грн, то річна сума амортизаційних відрахувань за останній восьмий рік складатиме 4139,25 грн (38800 грн — 34660,25).

Річна норма амортизації визначається як співвідношення терміну служби (на початок звітного року) до суми чисел років, що залишилися.

У нашому прикладі ця норма складає:

у 1-й рік експлуатації — $4/10$;

у 2-й рік експлуатації — $3/10$;

у 3-й рік експлуатації — $2/10$;

у 4-й рік експлуатації — $1/10$.

Якщо термін експлуатації об'єкта досить довгий, суму чисел років визначають за формулою кумулятивного числа:

$$((N + 1) \times N) : 2, \quad (2.2)$$

де N — термін корисного використання об'єкта основних засобів, років.

Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань норму амортизації відповідного року множать на різницю між первинною вартістю об'єкта і його ліквідаційною вартістю, тобто вартість, що амортизується:

Місячна сума амортизації визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12 місяців.

Наведемо приклад. Підприємство придбало об'єкт основних засобів, первинна вартість якого — 25 000 грн. Термін корисного використання — 4 роки. Очікується, що цей об'єкт матиме ліквідаційну вартість, рівну 1500 грн.

Розрахунок амортизації об'єкта основних засобів з використанням кумулятивного метода представлений в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА КУМУЛЯТИВНИМ МЕТОДОМ

Рік	Вартість, що амортизується, грн	Кумулятивний коефіцієнт*	Річна сума амортизаційних відрахувань, грн	Місячна сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	23 500,00	0,40	9400,00	783,33	9400,00
2	23 500,00	0,30	7050,00	587,50	16 450,00
3	23 500,00	0,20	4700,00	391,67	21 150,00
4	23 500,00	0,10	2350,00	195,83	23 500,00

* У таблиці кумулятивний коефіцієнт не потребував округлення. Але при розрахунку суми річної амортизації береться точне значення даного показника, якщо результат має багато чисел після коми. Це необхідно для точності розрахованих показників.

Слід зазначити, що метод прискореного зменшення залишкової вартості, а також кумулятивний метод визначення сум амортизації є найбільш прогресивними з погляду методології бухгалтерського обліку. Доцільність використання цих методів обумовлена наступним:

— найбільша інтенсивність використання основних засобів приходить на перші роки його експлуатації, коли вони фізично і морально ще нові;

— швидше накопичуються грошові кошти для заміни об'єкта, що амортизується, у разі його морального старіння і інфляції;

— забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт об'єктів, що амортизуються, на останні роки їх використання без відповідного збільшення витрат виробництва, за рахунок того, що сума амортизації, що нараховується в ці роки, зменшується.

Виробничий метод

Для окремих видів основних засобів нарахування амортизації здійснюється на підставі сумарного обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) від об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях вимірювання (одиницях виготовленої продукції, відпрацьованому часі, кілометрах пробігу і ін.).

Місячна сума амортизації визначається виходячи з фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки (норми) амортизації.

Виробнича норма амортизації обчислюється співвідношенням вартості об'єкта основних засобів і передбачуваного (очікуваного) підприємством обсягу продукції (робіт, послуг) за весь термін корисного використання такого об'єкта основних засобів. Як вже наголошувалося, вартістю об'єкта основних засобів, що амортизується, є первинна вартість, зменшена на його ліквідаційну вартість.

Місячна сума амортизації визначається множенням норми амортизації на фактичний обсяг діяльності (виробництва) за звітний місяць.

Наведемо приклади застосування виробничого метода нарахування амортизації:

1) припустимо, об'єкт основних засобів був придбаний для виготовлення 90 000 одиниць продукції. Первинна вартість об'єкта складає 30 000 грн. Ліквідаційна вартість — 2000 грн. Тоді виробнича ставка амортизації складе:

$$(30\,000 \text{ грн} - 2000 \text{ грн}) : 90\,000 \text{ одиниць} = 0,31 \text{ грн/од.}$$

У перший місяць експлуатації виготовлено 2500 одиниць продукції. При цьому сума амортизаційних відрахувань за цей місяць складе:

$$0,31 \text{ грн/од.} \times 2500 \text{ одиниць} = 775 \text{ грн};$$

2) припустимо, придбаний автомобіль вантажопідйомністю більше 2 тонн з передбачуваним пробігом до 400000 кілометрів. Первинна вартість автомобіля складає 50000 грн, ліквідаційна — 1500 грн. У звітному періоді пробіг складає 5000 кілометрів.

Виходячи з приведених даних, сума амортизаційних відрахувань в звітному періоді складе:

$$5000 \text{ км} \times (50\,000 \text{ грн} - 1500 \text{ грн}) : 400\,000 \text{ км} = 606,25 \text{ грн.}$$

Відзначимо, що при використанні даного метода сума амортизації, яка визнається витратами звітного періоду, і балансова вартість об'єкта при використанні даного метода змінюються порівняно з попереднім періодом прямо пропорційно обсягу виготовленої продукції (робіт, послуг).

Цей метод базується на припущенні, що фактично отриманий дохід від експлуатації відповідного матеріального активу в кожно-

му звітному періоді пов'язаний з випуском одиниць продукції. При цьому зазначимо, що більшість виробничих активів приймають участь в створенні доходу (і відповідно зношуються) тільки тоді, коли вони використовуються у виробництві, а не просто з часом.

Метод нарахування зносу пропорційно випуску продукції теж дуже простий, раціональний і систематичний. Застосування даного методу також доцільно, коли економічна вигода від використання того або іншого необоротного активу зменшується у зв'язку з експлуатацією його у виробництві, а не у зв'язку з впливом на нього часу. Цей метод забезпечує також відповідність суми амортизації, яка визнається витратами поточного періоду, отриманим доходам, якщо використання відповідного необоротного активу неоднакове в різні періоди. Проте, не дивлячись на всі плюси, цей метод в зарубіжній практиці не знайшов широкого застосування, оскільки неможливо або дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, виготовленої з використанням того або іншого необоротного активу.

Методи, передбачені податковим законодавством

Крім розглянутих методів нарахування амортизації, підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. На сьогоднішній день податкова амортизація нараховується відповідно до ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.94 р. (у редакції Закону України № 283/97-ВР від 22.05.97 р.), із змінами і доповненнями (далі — Закон про податок на прибуток).

Проте, як відомо, застосування норм і методів амортизації основних засобів, передбачених податковим законодавством, жодним чином не зближує дані бухгалтерського і податкового обліку основних засобів.

Проаналізуємо причини, які є перешкодою до наближення даних бухгалтерського і податкового обліку основних засобів при використанні податкових норм і методів нарахування амортизації:

1. Різниця в даних може виникнути у зв'язку з відмінностями визначення моменту початку амортизації і періоду її нарахування двома видами обліку.

2. На відміну від податкового принципу, нарахування амортизації в бухгалтерському обліку здійснюється не в цілому по групі об'єктів основних засобів, а окремо по кожному об'єкту.

3. Відмінність може виникнути у зв'язку з виведенням основних засобів з експлуатації на час реконструкції, модернізації, консерва-

ції. Згідно п. п. 8.4.6 п. 8.4 ст. 8 Закону про податок на прибуток у вказаних випадках для об'єктів груп 2, 3 і 4 амортизація продовжує нараховуватися, тоді як в бухгалтерському обліку на цей період вона припиняється. У бухгалтерському обліку амортизація не нараховується на ліквідовані основні засоби, а податковий облік це передбачає для основних фондів груп 2, 3 і 4.

4. Відмінність може виникнути при відображенні операцій із реалізації основних засобів.

5. Різниця в даних може виникнути при проведенні переоцінки основних засобів згідно П(С)БО 7 і індексації основних фондів в податковому обліку (ст. 8 Закону про податок на прибуток).

6. У бухгалтерському обліку на безкоштовно отримані основні засоби амортизація нараховується, в податковому обліку вартість таких основних фондів не збільшує балансову вартість відповідних груп.

7. Відмінність виникає також у зв'язку з тим, що для цілей податкового обліку амортизація не нараховується на невиробничі фонди, тоді як в бухгалтерському обліку амортизуються всі основні засоби, що знаходяться на балансі підприємства незалежно від їх призначення.

8. У Законі про податок на прибуток і П(С)БО 7 абсолютно різні підходи до відображення витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів. Якщо в податковому обліку балансова вартість груп основних засобів у разі перевищення «10 % межі» витрат на ремонт збільшується, то в бухгалтерському обліку є розмежування між ремонтом основних засобів і їх поліпшенням (модернізацією, модифікацією, добудовою і т. ін.). Так, в бухгалтерському обліку витрати, здійснювані для підтримки об'єкту основних засобів в робочому стані і отримання спочатку певної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду. Сума витрат, пов'язана з поліпшенням об'єкту основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція і т. ін.), яка приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкту, підлягає віднесенню на збільшення первинної вартості об'єкту основних засобів.

Наведений перелік причин, які не дозволять зближувати бухгалтерський і податковий облік, не є вичерпним. Проте і цих причин досить, щоб зробити висновок, що застосування податкових норм амортизації не дозволить досягти ідентичності даних бухгалтерського обліку основних засобів і податкового обліку основних фондів.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів

Крім методів амортизації об'єктів основних засобів, П(С)БО 7 передбачені методи і для нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів, облік яких ведеться на однойменному рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» загального Плану рахунків.

Амортизація інших необоротних активів нараховується із застосуванням двох методів, розглянутих вище, а саме:

- прямолінійного методу;
- виробничого методу.

Крім того, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися:

а) у першому місяці використання об'єкту у розмірі 50 % його вартості, що амортизується, і решти 50 % вартості, що амортизується, — в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) унаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

б) у першому місяці використання об'єкту у розмірі 100 % його вартості.

Амортизація нематеріальних активів

Згідно п. 25 П(С)БО 8 нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкту активом. При визначенні терміну корисного використання об'єкту нематеріальних активів слід враховувати:

- терміни корисного використання подібних активів;
- передбачуваний моральний знос;
- правові або інші обмеження терміну використання об'єкту;
- інші чинники.

Визначення терміну корисного використання того або іншого нематеріального активу залежатиме, в першу чергу, від виду самого активу. Наприклад, при визначенні періоду корисного використання комп'ютерної програми необхідно враховувати моральний знос такого програмного продукту.

Особливу увагу тут слід приділити правовим обмеженням. Такий правовий чинник, як термін дії права, на користування об'єктом промислової власності обмежує період, протягом якого можна використовувати даний нематеріальний актив (наприклад, термін дії декларативного патенту на корисну модель складає 10 років).

При визначенні терміну амортизації нематеріального активу за П(С)БО 8 не існує обмеження терміну корисного використання нематеріального активу.

Пунктом 27 П(С)БО 8 встановлено, що метод амортизації нематеріального активу вибирається підприємством самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно П(С)БО 7.

У бухгалтерському обліку амортизується так звана амортизаційна вартість. Відповідно до П(С)БО 7 вона визначається як первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. При цьому ліквідаційна вартість нематеріального активу прирівнюється до нуля, крім випадків, коли:

- існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкту в кінці терміну його корисного використання;

- ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме в кінці терміну корисного використання цього об'єкту.

Говорити про активний ринок для нематеріальних активів досить важко, особливо в умовах розвитку нашої економіки, щоб з більш-менш високою упевненістю сказати про ціни, які будуть на ній через декілька років. Тому реально використовувати другу умову при визначенні ліквідаційної вартості об'єкта нематеріальних активів, в даний час майже неможливо.

Синтетичний облік необоротних активів

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до основних засобів, Інструкцією № 291 призначений рахунок 10 «Основні засоби».

За дебетом рахунку 10 відображаються:

- надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів, що враховуються на балансі підприємства за первісною вартістю;

- сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція і т. ін.), яке приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, попередньо очікуваних від використання об'єкту;

- сума дооцінки вартості об'єкту основних засобів.

За кредитом рахунку 10 відображаються:

- вибуття основних засобів в результаті продажу, безвідплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом;
- часткова ліквідація об'єкта основних засобів;
- сума зниження ціни основних засобів.

Інструкцією № 291 для кожної групи основних засобів, приведених в П(С)БО 7, передбачені окремі субрахунки рахунку 10 «Основні засоби».

Наведемо їх перелік з описом призначення:

101 «Земельні ділянки» — ведеться облік вартості земельних ділянок;

102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» — ведеться облік капітальних вкладень щодо поліпшення земель (меліоративні, осушні, іригаційні та інші роботи);

103 «Будівлі та споруди» — ведеться облік наявності і руху будівель, споруд, їх структурних компонентів і передавальних пристроїв, а також житлових будівель;

104 «Машини та обладнання» — ведеться облік машин і устаткування;

105 «Транспортні засоби» — ведеться облік транспортних засобів;

106 «Інструменти, пристосування та інвентар» — ведеться облік інструментів, приладів і інвентарю;

107 «Тварини» — ведеться облік дорослих тварин, не призначених для сільськогосподарського використання;

108 «Багаторічні насадження» — ведеться облік багаторічних насаджень;

109 «Інші основні засоби» — ведеться облік основних засобів, не включених до інших субрахунків рахунку 10 «Основних засобів».

Аналітичний облік основних засобів ведеться за кожним об'єктом окремо.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, не відображених у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби», Інструкцією № 291 передбачений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

За дебетом рахунку 11 відображаються:

— надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первинною вартістю));

— сума витрат, пов'язана з поліпшенням об'єкту (реконструкція, модернізація), яке приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкту;

— сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів.

За кредитом даного рахунку відображаються:

— вибуття інших необоротних матеріальних активів в результаті продажу, безвідплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом;

— часткова ліквідація об'єкта інших необоротних матеріальних активів;

— сума зниження ціни об'єкта інших необоротних матеріальних активів.

Інструкцією № 291 для кожної групи інших необоротних матеріальних активів, вказаних в П(С)БО 7, передбачені окремі субрахунки рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Приведемо їх перелік з описом призначення:

111 «Бібліотечні фонди» — ведеться облік наявності і руху бібліотечних фондів;

112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» — відображається вартість предметів, термін корисного використання яких більший за один рік, зокрема спеціальних інструментів і пристосувань, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів, а також вартість інших предметів, що за вартісною ознакою підприємством віднесені до малоцінних необоротних матеріальних активів;

113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» — ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд;

114 «Природні ресурси» — ведеться облік наявності і руху придбаних природних ресурсів для подальшого видобутку (нафти, газу і т. ін.);

115 «Інвентарна тара» — ведеться облік наявності і руху інвентарної тари;

116 «Предмети прокату» — ведеться облік наявності та руху активів, призначених до видачі напрокат;

117 «Інші необоротні матеріальні активи» — ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11. На цьому субрахунку, зокрема, орендар відображає вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція і т. ін.).

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться за кожним об'єктом даних активів. Підприємства, що нараховують амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів в першому місяці використання вказаних об'єктів

у розмірі 100 % їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів і їх загальної вартості в розрізі класифікаційних підгруп, які підприємство вводить самостійно. Вартість об'єкту таких підгруп при його вибутті визначається діленням вартості відповідної підгрупи, що враховується на субрахунках 111 і 112, на кількість об'єктів, що входять до складу відповідної підгрупи, з відображенням за кредитом субрахунків 111 і 112 в кореспонденції з дебетом субрахунку 132.

Інструкцією № 291 для кожної групи нематеріальних активів, визначених п.5 П(С)БО 8, передбачений окремий субрахунок рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Співвідношення між групами нематеріальних активів, визначених в П(С)БО 8, і субрахунками рахунку 12 наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**ЗМІСТ ІНФОРМАЦІЇ, ЩО УЗАГАЛЬНЮЄТЬСЯ
НА СУБРАХУНКАХ РАХУНКУ 12 «НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ»
ЗАГАЛЬНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Субрахунок рахунку 12 «Нематеріальні активи»	Група нематеріальних активів
121 «Права користування природними ресурсами»	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною і іншою інформацією про природне середовище і т. ін.
122 «Права користування майном»	Право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень і т. ін.
123 «Права та знаки для товарів і послуг»	Товарні знаки, торгові марки, фірмові назви і т. ін.
124 «Права на об'єкти промислової власності»	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, «ноу-хау», захист від недобросовісної конкуренції і т. ін.
125 «Авторські і суміжні з ними права»	Право на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних і т. ін.
127 «Інші нематеріальні активи» Право на здійснення діяльності, використання економічних і інших привілеїв і тому подібне	Право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв і т. ін.

Облік незавершених капітальних інвестицій в основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення понесених витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, за кредитом — їх зменшення (введення в дію, приймання в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів і т. ін.).

Облік капітальних інвестицій ведеться в розрізі наступних субрахунків:

151 «Капітальне будівництво» — відображаються витрати на будівництво, здійснюване як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, і авансових платежів для фінансування вказаного будівництва;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» — призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва і довгострокових біологічних активів);

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» — відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» — відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи»;

155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» — враховуються витрати на формування основного стада робочої і продуктивної худоби (окрім тварин, що враховуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»).

Відзначимо, що якщо малі підприємства застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», то при відображенні здійснених капітальних інвестицій не проводиться групування понесених витрат в розрізі відповідних елементів. Це пов'язано з тим, що дані витрати увійдуть до первинної вартості об'єкту необоротних активів і будуть віднесені до складу витрат операційної діяльності у вигляді суми нарахованої амортизації, тобто у складі елемента витрат «амортизація».

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нема-

теріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарних об'єктах).

Інструкцією № 291 для узагальнення інформації про нараховану амортизацію і індексацію зносу (накопиченої амортизації) тих об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, передбачений рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації і індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом — зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Узагальнення інформації про нараховану амортизацію і індексацію зносу (накопиченої амортизації) за загальним *Планом рахунків* бухгалтерського обліку здійснюється на субрахунках, наведених в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

ВІДПОВІДНІСТЬ СУБРАХУНКІВ РАХУНКІВ 13 «ЗНОС (АМОРТИЗАЦІЯ) НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ» І 83 «АМОРТИЗАЦІЯ»

Субрахунок рахунку 13	Субрахунок рахунку 83	Узагальнююча інформація
131 «Знос основних засобів»	831 «Амортизація основних засобів»	Інформація про суму зносу необоротних активів, що враховуються на рахунку 10 «Основні засоби»
132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»	Інформація про суму зносу необоротних активів, що враховуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	833 «Амортизація нематеріальних активів»	Інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів, що враховуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи»
134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»	834 «Амортизація довгострокових біологічних активів»	Інформація про суму накопиченої амортизації необоротних активів, що враховуються на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи»
135 «Знос інвестиційної нерухомості»	831 «Амортизація основних засобів»	Інформація про суму зносу об'єктів інвестиційної нерухомості, що враховуються на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість»

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів і нематеріальних активів.

Відзначимо, що малі підприємства, які застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», суму нарахованої амортизації необоротних активів, що використовуються в операційній діяльності, повинні узагальнювати у складі елементу «амортизація» на однойменному рахунку 83 «Амортизація».

За дебетом рахунку 83 «Амортизація» відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, а за кредитом — списання в дебет рахунків:

- 23 «Виробництво» — в частині сум амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до витрат допоміжних (підсобних) виробництв, в загальновиробничі витрати;

- 79 «Фінансові результати» — в частині сум амортизаційних відрахувань, які відносяться до адміністративних і збутових витрат, інших операційних витрат.

При відображенні суми зносу (накопиченої амортизації) в бухгалтерському обліку слід зазначити, що відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291» від 12.12.2003 р. № 671 клас 0 «Забалансові рахунки» доповнений рахунком 09 «Амортизаційні відрахування».

На цьому рахунку ведеться облік нарахування і використання амортизаційних відрахувань за простою системою. Даний рахунок використовується підприємствами, що застосовують як загальний, так і спрощений План рахунків.

Збільшення залишку (за дебетом) на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів. А зменшення залишку (за кредитом) на даному рахунку відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик і т. ін. При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайовою) фонду (капіталу) підприємства і т. ін.

Аналітичний облік ведеться за такими напрямками використання амортизації:

- будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція і т. ін.) основних засобів;

- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Даний рахунок введений у зв'язку з внесенням змін до наказу Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р. № 302, із змінами і доповненнями, внаслідок чого Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) доповнені новим розділом XIII «Використання амортизаційних відрахувань». Проте, оскільки суб'єкти малого підприємництва не складають і не представляють дану форму звітності, інформація, що відображається на рахунку 09, носитиме лише інформаційний характер. В зв'язку з цим дана кореспонденція не приводиться.

Наведемо основні бухгалтерські записи для узагальнення інформації малими підприємствами про нарахування амортизації необоротних активів з використанням *загального Плану рахунків* бухгалтерського обліку в табл. 2.9.

Варто наголосити, що на малих підприємствах, незалежно від того, ведуть вони облік за спрощеною чи навіть простою формами, первинна документація повинна вестись в обов'язковому порядку згідно вимог, оскільки винятків для них не встановлено. Зокрема, стосовно основних засобів єдиним документом, який засвідчує введення основних засобів в експлуатацію, є «Акт приймання — передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (ф. № ОЗ-1).

Дані первинних документів про надходження основних засобів (актів приймання — передачі основних засобів з прикладеною технічною документацією, паспортами, рахунками — фактурами чи товарно — транспортними накладними, актів на переведення тварин з 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 матеріально — відповідальними особами, а також відкривають на кожний об'єкт інвентарні картки типової форми, спеціалізовані для кожного виду, або проводять записи до «Інвентарної книги обліку основних засобів» (ф. № ОЗ-11). Інвентарні картки реєструють в описах інвентарних карток з обліку основних засобів, які відкривають на кожну класифікаційну групу. На кожну таку групу, крім того, відкривають картку обліку руху основних засобів, де фіксують всі зміни, що відбулися в даній групі у вартісному виразі.

Таблиця 2.9

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ІЗ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
З ВИКОРИСТАННЯМ ЗАГАЛЬНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Нарахована амортизація (знос) необоротних активів:		
	— основних засобів	831	131
	— інших необоротних матеріальних активів	832	132
	— нематеріальних активів	833	133
2	Списана сума нарахованої амортизації:		
	— об'єктів виробничого і загальновиробничого призначення	23	83
	— об'єктів загальногосподарського, збутового призначення, житлово-комунального і соціально-культурного призначення, використовуваних для досліджень і розробок	791	
3	Відображено збільшення первинної вартості об'єкта необоротних активів при проведенні його дооцінки в частині збільшення суми нарахованого зносу (накопиченої амортизації)	10	131
		11	132
		12	133
4	Відображені втрати корисності раніше дооціненого об'єкту необоротних активів шляхом збільшення суми нарахованого зносу (накопиченої амортизації) в частині зменшення суми додаткового капіталу	423	13
5	Відображені втрати корисності об'єкту необоротних активів шляхом збільшення суми нарахованого зносу (накопиченої амортизації) з одночасним збільшенням витрат і списанням на фінансові результати діяльності	85	13
		793	85
6	Списана нарахована амортизація вибулих об'єктів необоротних активів	131	10
		132	11
		133	12
7	Відображено зменшення первинної вартості об'єкта необоротних активів при проведенні його зниження ціни в частині зменшення суми нарахованого зносу (накопиченої амортизації)	131	10
		132	11
		133	12
8	Відображено відновлення корисності об'єкта необоротних активів (зокрема раніше переоціненого) в межах суми донарахованого зносу (накопиченої амортизації) при попередньому зменшенні корисності з одночасним визнанням доходу	13	746

Разом з тим на практиці в багатьох малих підприємствах цим нехтують і зараховують придбані основні засоби на баланс на основі товарно-транспортних накладних, рахунків — фактур, накладних. Формально це може бути підставою для застосування санкцій за порушення встановленого порядку ведення обліку об'єкта оподаткування, оскільки згідно п. 10 «Інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних засобів» облік інвентарних об'єктів основних засобів треба вести з застосуванням типових форм первинних документів.

У табл. 2.10 наведено типові бухгалтерські записи з обліку надходження основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів для малих підприємств за спрощеною схемою бухгалтерського обліку без використання рахунків 9 класу за загальним *Планом рахунків* бухгалтерського обліку.

На решті підприємств собівартість реалізованих основних засобів, їхню уцінку, або списання внаслідок ліквідації здійснюють за актами приймання — передачі основних засобів (ф. № ОЗ-1), розрахунками уцінки чи актами на списання основних засобів (ф. № ОЗ-3) або актами на списання автотранспортних засобів (ф. № ОЗ-4).

У табл. 2.11 наведено типові бухгалтерські записи з обліку вибуття основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів для малих підприємств за спрощеною схемою бухгалтерського обліку без використання рахунків 9 класу за загальним *Планом рахунків* бухгалтерського обліку.

У спрощеному Плані рахунків для обліку і узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи призначений рахунок 10 «Основні засоби». За необхідністю для деталізації інформації про види необоротних активів можуть відкриватися окремі субрахунки до даного рахунку, наприклад: «Основні засоби»; «Інші необоротні матеріальні активи»; «Нематеріальні активи».

Облік і узагальнення інформації про капітальні інвестиції відповідно до спрощеного Плану рахунків ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». При цьому підприємство на свій розсуд може ввести субрахунки, аналогічні однойменному рахунку 15 загального Плану рахунків.

Облік і узагальнення інформації про знос основних засобів, інші необоротні матеріальні активи і нематеріальні активи ведеться на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», розріз (деталізація) якого може вестися в розрізі вищенаведених субрахунків для рахунку 10.

Таблиця 2.10

**ТИПОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Придбання за грошові кошти			
<i>У разі подальшої оплати</i>			
1	Отримані (оприбутковані) необоротні активи	15	63
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості отриманих необоротних активів*	641	63
* Право на податковий кредит з ПДВ при придбанні необоротних активів, що підлягають амортизації, виникає відповідно до п.п. 7.4.1 п. 7.4 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» в редакції Закону від 03.04.97 р. № 168/97-ВР, із змінами і доповненнями, при сплаті (нарахуванні) сум податку на додану вартість. При цьому віднесення таких сум ПДВ до складу податкового кредиту не залежить від термінів введення в експлуатацію таких об'єктів			
3	Нарахований збір до Пенсійного фонду при придбанні легкового автомобіля або нерухомого майна	152	651
4	Сплачений збір до Пенсійного фонду	651	311
5	Сплачені суми інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортного засобу в органах ДАІ)	377	311
6	Включені в первинну вартість об'єкту суми інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортного засобу в органах ДАІ)	152	377
7	Відображена вартість транспортних та інших послуг, пов'язаних з придбанням, наладкою, монтажем і т. ін. об'єктів необоротних активів, що підлягає включенню до первісної вартості відповідно до П(С)БО 7 і П(С)БО 8	15	63

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
8	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ у складі вартості транспортних і інших послуг, пов'язаних з придбанням, наладкою, монтажем і т. ін. об'єктів необоротних активів	641	63
9	Сплачені транспортні та інші послуги, пов'язані з придбанням, наладкою, монтажем об'єктів необоротних активів	63	31
10	Сплачена вартість отриманих об'єктів необоротних активів	63	31
11	Введені в експлуатацію об'єкти необоротних активів	10, 11, 12	15
У разі передоплати			
1	Проведена передплата за об'єкт необоротних активів	371	31
2	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ, сплачена у складі передоплати за об'єкт необоротних активів за наявності податкової накладної*	641	644
* Право на податковий кредит з ПДВ при придбанні необоротних активів, що підлягають амортизації, виникає відповідно до п. 7.4.1 п. 7.4 ст. 7 Закону про ПДВ, при сплаті (нарахованні) сум податку на додану вартість. При цьому віднесення таких сум ПДВ до складу податкового кредиту не залежить від термінів введення в експлуатацію таких об'єктів.			
3	Проведена передплата за транспортні та інші послуги, пов'язані з придбанням, наладкою, монтажем об'єктів необоротних активів	371	31
4	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ, сплачена у складі передоплати за транспортні та інші послуги, пов'язані з придбанням, наладкою, монтажем об'єктів необоротних активів за наявності податкової накладної	641	644

5	Нарахований збір до Пенсійного фонду при придбанні легкового автомобіля або нерухомого майна	152	651
6	Сплачений збір до Пенсійного фонду	651	311
7	Сплачені суми інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортного засобу в органах ДАІ)	377	311
8	Включені в первинну вартість об'єкта необоротних активів суми інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортного засобу в органах ДАІ)	152	377
9	Отримані (оприбутковані) необоротні активи	15	63
10	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ при оприбуткуванні об'єкту необоротних активів	644	63
11	Відображена вартість транспортних і інших послуг, пов'язаних з придбанням, налагодкою, монтажем об'єктів необоротних активів у складі капітальних вкладень	15	63
12	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ по транспортних і іншим послугам, пов'язаним з придбанням, налагодкою, монтажем і т. ін. об'єктів необоротних активів	644	63
13	Відображений залік заборгованостей	63	371
14	Введені в експлуатацію об'єкти необоротних активів	10	152
		11	153
		12	154
Будівництво (створення) необоротних активів			
<i>Господарським способом</i>			
1	Придбані матеріали, комплектуючі вироби для спорудження об'єктів необоротних активів	20	63
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості отриманих матеріалів, комплектуючих виробів і т. ін.	641	63

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
3	Сплачені придбані матеріали, комплектуючи виробу і т. ін.	63	31
4	Списані матеріали, комплектуючи виробу для спорудження (створення, зведення) об'єктів необоротних активів	15 *	20
5	Відображені витрати на оплату праці виробничого персоналу, зайнятого спорудженням об'єктів необоротних активів	15 *	661
6	Відображено нарахування внесків на соціальні заходи від фонду оплати праці виробничого персоналу, зайнятого спорудженням об'єктів необоротних активів:		
	— до Пенсійного фонду	15 *	651
	— до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності		652
	— до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань		656
	— до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття		653
7	Відображена вартість проектних і будівельно-монтажних робіт, виконаних сторонніми організаціями у складі капітальних вкладень (інвестицій)	15	63
8	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості проектних і будівельно-монтажних робіт	641	63
9	Сплачені виконані проектні і будівельно-монтажні роботи	63	31

10	Відображено нарахування амортизації необоротних активів, використаних при спорудженні (зведенні) об'єктів необоротних активів	15 *	13
11	Введені в експлуатацію необоротні активи	10	151, 152
		11	153
		12	154
* В даному випадку «транзитні» рахунки 8-го класу рахунків не використовуються, оскільки дані витрати увійдуть до первинної вартості об'єкта необоротних активів і будуть віднесені до складу витрат операційної діяльності у вигляді суми нарахованої амортизації			
Підрядним способом			
1	Відображені витрати на проектні, будівельно-монтажні роботи по рахунках підрядчиків, проектних організацій	15 *	63
* В даному випадку «транзитні» рахунки 8-го класу рахунків не використовуються, оскільки дані витрати увійдуть до первинної вартості об'єкта необоротних активів і будуть віднесені до складу витрат операційної діяльності у вигляді суми нарахованої амортизації			
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості проектних, будівельно-монтажних робіт	641	63
3	Сплачені проектні, будівельно-монтажні роботи	63	31
4	Введені в експлуатацію необоротні активи	10	151, 152
		11	153
		12	154
Безвідплатне отримання необоротних активів			
1	Сплачені обов'язкові збори при реєстрації безоплатно отриманого об'єкту необоротних активів:		
	— сума збору на обов'язкове пенсійне страхування (при отриманні нерухомого майна або автомобіля)	651	31
	— сума інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортно-го засобу в органах ДАІ)	377	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
		3	4
1	2	3	4
2	Відображено формування первинної вартості безоплатно отриманого об'єкта необоротних активів:		
	— на суму справедливої вартості	10	424
	— на суму збору на обов'язкове пенсійне страхування (при отриманні нерухомого майна або автомобіля)		651
	— на суму інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортного засобу в органах ДАІ)		377
	Отримання необоротних активів як внесок до статутного капіталу		
1	Відображений розмір статутного капіталу, оголошеного в засновницьких документах	46	40
2	Сплачені обов'язкові збори при реєстрації об'єкту необоротних активів, внесеного до статутного капіталу:		
	— сума збору на обов'язкове пенсійне страхування (при отриманні нерухомого майна або автомобіля)	651	31
	— сума інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортного засобу в органах ДАІ)	377	
3	Відображено формування первинної вартості об'єкту основних засобів, отриманого від учасника як внесок до статутного капіталу:		
	— на вартість об'єкту необоротних активів, оголошену в засновницьких документах	10	46
	— на суму збору на обов'язкове пенсійне страхування (при отриманні нерухомого майна або автомобіля)		651
	— на суму інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортного засобу в органах ДАІ)		377

Переведення оборотних активів до складу необоротних активів				
1	Відображений переведення оборотних активів до складу необоротних активів:			
	— готової продукції	15		26
	— незавершеного виробництва			23
	— малоцінних та швидкозношуваних предметів			22
	— товарів			28
2	Введені в експлуатацію об'єкти необоротних активів	10		152
		11		153
		12		154
Оприбутковування неврахованих об'єктів необоротних активів				
1	Відображено оприбутковування неврахованих об'єктів необоротних активів	10,11, 12		746
2	Списані доходи від оприбутковування неврахованих об'єктів необоротних активів 746 793	746		793
Облік витрат на поліпшення і утримання необоротних активів				
Відновлення первинного ресурсу об'єктів необоротних активів				
1	Придбані запасні частини, МШП і інше для проведення ремонту	207		63
		22		
2	Відображений податковий кредит з ПДВ у складі вартості запасних частин, МШП та ін.	641		63
3	Сплачено за отримані запасні частини, МШП і інше	63		31

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
4	Відображено групування витрат на проведення ремонту об'єкту необоротних активів за елементами:		
	— на вартість використаних запасних частин, МШП і ін.	80	207 22 і ін.
	— на суму витрат на оплату праці працівників, зайнятих ремонтом об'єктів необоротних активів	81	661
	— на суму відрахувань на соціальні заходи на заробітну плату працівників, зайнятих ремонтом об'єктів необоротних активів	82	65
	— на суму нарахованої амортизації необоротних активів, використовуваних при ремонті об'єктів необоротних активів	83	13
	— на суму інших витрат, пов'язаних із здійсненням ремонту об'єктів необоротних активів (наприклад, на вартість робіт і послуг сторонніх організацій)	84	63 і ін.
5	Списані на витрати звітного періоду витрати на ремонт об'єкту необоротних активів, використовуваного для:		
	— виробництва продукції (робіт, послуг)	23	80, 81, 82, 83, 84
	— адміністративно-управлінських цілей, збуту продукції, проведення досліджень і розробок, змісту об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	791	
6	Сформована виробнича собівартість ремонту об'єкту необоротних активів (у разі здійснення його у власному ремонтному цеху підприємства) на суму:		
	— матеріальних витрат	23	80

	— нарахованої заробітної плати працівників, зайнятих ремонтом			81
	— відрахувань на соціальні заходи на заробітну плату працівників, зайнятих ремонтом			82
	— нарахованій амортизації необоротних активів, використовуваних при ремонті			83
	— інших витрат, пов'язаних із здійсненням ремонту (наприклад, на вартість робіт і послуг сторонніх організацій)			84
	— розподілених загальновиrobничих витрат ремонтного цеху			23 *
*Для суб'єктів малого підприємництва, що застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», Інструкцією № 291 передбачено ведення обліку як прямих виробничих витрат, так і накладних (загальновиrobничих) на рахунок 23 «Виробництво» на окремих субрахунках до рахунку 23 для обліку прямих витрат на виробництво і загальновиrobничих витрат				
7	Списані витрати на проведення ремонту у власному ремонтному цеху підприємства об'єкту необоротних активів, використовуваного для:			
	— виробництва продукції (робіт, послуг)	23		23
	— адміністративно-управлінських цілей, збуту продукції, проведення досліджень і розробок, змісту об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	791		
Модернізація і інші види поліпшення необоротних активів				
1	Відображені фактично понесені витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів необоротних активів:			
	— на суму використаних виробничих запасів	15 *		20 і ін.
	— на суму нарахованої заробітної плати			661
	— на суму нараховувань на фонд заробітної плати			65
	— інші витрати 63			63
*В даному випадку «транзитні» рахунки восьмого класу рахунків не використовуються, оскільки дані витрати увійдуть до первинної вартості об'єкту необоротних активів і будуть віднесені до складу витрат операційної діяльності у вигляді суми нарахованої амортизації				

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
		3	4
1	2		
Зниження ціни необоротних активів			
1	Відображено зменшення вартості об'єкту необоротних активів:		
	— у частині зниження ціни нарахованого зносу (накопиченій амортизації)	131	10
		132	11
		133	12
	— у частині зниження ціни залишкової вартості об'єкту з одночасним списанням до складу витрат	85	10, 11, 12
2	Списані витрати в сумі зниження ціни на фінансовий результат	793	85
Подальше зниження ціни раніше дооцінених необоротних активів			
1	Відображено зменшення додаткового капіталу на суму раніше проведеної дооцінки залишкової вартості об'єкту необоротних активів	423	10, 11, 12
2	Відображена сума зниження ціни зносу (накопиченій амортизації) об'єкту необоротних активів	131	10
		132	11
		133	12
3	Відображена у складі витрат різниця між сумою подальшого зниження ціни і сумою попередньої дооцінки залишкової вартості необоротних активів	85	10, 11, 12
4	Списані витрати в сумі зниження ціни на фінансовий результат	793	85

<i>Переоцінка об'єктів необоротних активів з нульовою залишковою вартістю</i>			
1	Відображена дооцінка об'єкту необоротних активів (зміна суми нарахованого зносу не проводиться)	10, 11, 12	423
Облік зменшення корисності необоротних активів			
1	Відображені витрати корисності об'єкту необоротних активів шляхом збільшення суми нарахованого зносу (накопиченій амортизації) з одночасним збільшенням витрат	85	131
2	Списані витрати на фінансовий результат	793	85
Відображення зменшення корисності раніше дооцінених необоротних активів			
3	Відображені витрати корисності об'єкту необоротних активів шляхом збільшення суми нарахованого зносу:		
	— у частині зменшення суми додаткового капіталу	423	131
	— у частині віднесення на витрати	85	
4	Списані витрати на фінансовий результат	793	85
Відновлення корисності необоротних активів			
5	Відображено відновлення корисності об'єкту необоротних активів в межах суми до-нарахованого зносу при попередньому зменшенні корисності з одночасним визнанням доходу	131	746
6	Списана сума доходу на фінансовий результат	746	793
Відновлення корисності раніше переоцінених необоротних активів			
1	Відображено відновлення корисності об'єкту необоротних активів шляхом зменшення нарахованого зносу:		
	— в межах суми попереднього зменшення корисності і знижень ціни з одночасним ви-знанням доходу	131	746
	— у частині відновлення суми додаткового капіталу		423
2	Списана сума доходу на фінансовий результат	746	793

Таблиця 2.11

ТИПОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З ОБЛІКУ ВИВУТТЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Реалізація необоротних активів			
<i>У разі подальшої оплати</i>			
1	Відвантажені (передані) необоротні активи і відображений дохід від їх реалізації	377	712
2	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантажених (переданих) необоротних активів	712	641
3	Списана сума зносу (накопиченій амортизації) реалізованих необоротних активів	131	10
		132	11
		133	12
4	Відображені об'єкти необоротних активів за чистою вартістю реалізації	286	10, 11, 12
5	Списана залишкова вартість реалізованих необоротних активів	85	286
6	Сформований фінансовий результат:		
	— списаний дохід від реалізації	712	793
	— списана залишкова вартість реалізованих необоротних активів	791	85

7	Списана сума перевищення попередніх дооцінок над сумою знижень ціни залишкової вартості об'єкту необоротних активів на нерозподілений прибуток при продажі раніше дооціненого об'єкту необоротних активів	423	441
8	Отримані грошові кошти	31	377
<i>У разі передоплати</i>			
9	Отримана попередня оплата за необоротні активи	31	685
10	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ у складі попередньої оплати за необоротні активи	643	641
11	Відвантажені (передані) необоротні активи і відображений дохід від їх реалізації	685	712
12	Списана раніше відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ при відвантаженні необоротних активів	712	643
13	Списана сума зносу (накопиченій амортизації) реалізованих необоротних активів	131	10
		132	11
		133	12
14	Відображені об'єкти необоротних активів за чистою вартістю реалізації	286	10, 11, 12
15	Списана залишкова вартість реалізованих необоротних активів	85	286
16	Сформований фінансовий результат:		
	— списаний дохід від реалізації	712	793
	— списана залишкова вартість реалізованих основних засобів	791	85
17	Списана сума перевищення попередніх дооцінок над сумою знижень ціни залишкової вартості об'єкту необоротних активів на нерозподілений прибуток при продажі раніше дооціненого об'єкту необоротних активів	423	441

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
<i>Ліквідація необоротних активів</i>			
1	Списаний знос (накопичена амортизація) ліквідованих необоротних активів	131	10
		132	11
		133	12
2	Списана залишкова вартість ліквідованих необоротних активів	85	10, 11, 12
3	Відображені витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів	85	66 65 і ін.
4	Відображені доходи від ліквідації необоротних активів в частині вартості оприбуткованих придатних до використання виробничих запасів	20	746
5	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ при здійсненні ліквідації за самостійним рішенням платника податків виходячи із звичайної ціни (для основних засобів гр. 1 — виходячи із звичайних цін, але не менше їх балансової вартості)*	84	641
* Для платників ПДВ Податкові зобов'язання з ПДВ виникають тільки при ліквідації основних засобів			
6	Сформований фінансовий результат від ліквідації необоротних активів:		
	— у частині витрат, понесених у зв'язку з ліквідацією необоротних активів, і залишкової вартості ліквідованих необоротних активів	793	85
	— у частині нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ	791	84

7	Списана сума перевищення попередніх дооцінок над сумою знижень ціни залишкової вартості об'єкту необоротних активів на нерозподілений прибуток при ліквідації раніше дооціненого об'єкту основних засобів	423	441
Безвідплатна передача необоротних активів			
1	Списаний знос (накопичена амортизація) переданих основних засобів	131	10
		132	11
		133	12
2	Списана залишкова вартість переданих необоротних активів	85	10, 11, 12
3	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ виходячи із звичайної ціни (для основних засобів групи 1 — виходячи із звичайних цін, але не менше їх балансової вартості)*	84	641
* Для платників ПДВ Податкові зобов'язання з ПДВ виникають тільки при безвідплатній передачі основних засобів.			
4	Списані на фінансові результати діяльності підприємства:		
	— залишкова вартість переданих безоплатно необоротних активів	793	85
	— сума нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ	791	84
5	Списана сума перевищення попередніх дооцінок над сумою знижень ціни остаточної вартості об'єкту необоротних активів на нерозподілений прибуток при безвідплатній передачі раніше дооціненого об'єкту необоротних активів	423	441

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Передача необоротних активів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства			
1	Списаний знос (накопичена амортизація) необоротних активів, переданих до статутного капіталу іншого підприємства	131	10
		132	11
		133	12
2	Списана залишкова вартість необоротних активів, переданих до статутного фонду іншого підприємства	14	10, 11, 12
3	Відображена різниця (позитивна) між залишковою вартістю переданих необоротних активів і справедливою вартістю інвестицій	14	746
4	Відображена різниця (негативна) між залишковою вартістю переданих необоротних активів і справедливою вартістю інвестицій	85	14
5	Відображено закриття рахунків обліку доходів і витрат	746	793
		793	85
6	Списана сума перевищення попередніх дооцінок над сумою зменшення ціни залишкової вартості об'єкту необоротних активів на нерозподілений прибуток при передачі як внесок до статутного капіталу іншого підприємства раніше дооціненого об'єкту необоротних активів	423	441

Наведемо в табл. 2.12 найбільш поширену кореспонденцію рахунків, вживану для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з обліку необоротних активів, капітальних і фінансових інвестицій, нарахуванню амортизації з використанням рахунків *спрощеного Плану рахунків*.

Облік і узагальнення інформації про знос основних засобів, інші необоротні матеріальні активи і нематеріальні активи при використанні спрощеного Плану рахунків ведеться на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», деталізація якого може вестися в розрізі вищенаведених субрахунків для рахунку 10.

Нараховану суму амортизаційних відрахувань необоротних активів, використовуваних в операційній діяльності, малі підприємства, що застосовують спрощений План рахунків, повинні узагальнювати на рахунку 84 «Витрати операційної діяльності».

За дебетом даного рахунку відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, а за кредитом — списання в дебет рахунку:

23 «Виробництво» в частині сум амортизаційних відрахувань, які прямо відносять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до витрат допоміжних (підсобних) виробництв, до загальновиробничих витрат;

79 «Фінансові результати» в частині сум амортизаційних відрахувань, які відносяться до адміністративних і збутових витрат, інших операційних витрат.

Наведемо у табл. 2.13 кореспонденцію рахунків, вживану для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з нарахування амортизації.

Таблиця 2.13

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ
ЗА СПРОЩЕНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Нарахована амортизація (знос) об'єктів необоротних активів:	84	13
	— виробничого призначення	23	84
	— адміністративного і збутового призначення	79	
2	Нарахована амортизація (знос) об'єктів необоротних активів, використовуваних в інвестиційній, фінансовій і надзвичайній діяльності	85	13
		79	85

Таблиця 2.12

**КОРЕСПОНДЕНЦІЮ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ,
КАПІТАЛЬНИХ І ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ, НАРАХУВАННЮ АМОРТИЗАЦІЇ
З ВИКОРИСТАННЯМ РАХУНКІВ СПРОЩЕНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Надходження необоротних активів			
<i>Придбання необоротних активів за грошові кошти (спрощений підпорядкований спосіб)</i>			
1	Отримані (оприбутковані) необоротні активи	15	68
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості отриманих необоротних активів (для підприємств — платників ПДВ)	64	68
3	Нарахований збір до Пенсійного фонду при придбанні легкового автомобіля або нерухомого майна	15	64
4	Сплачений збір до Пенсійного фонду	64	31
5	Відображена вартість транспортних і інших послуг, пов'язаних з придбанням, наладкою, монтажем і тому подібне об'єктів необоротних активів, що включається в первинну вартість об'єктів відповідно до П(С)БУ 7, П(С)БУ 8	15	68
6	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ у складі вартості транспортних і інших послуг, пов'язаних з придбанням, наладкою, монтажем і тому подібне об'єктів необоротних активів	64	68
7	Сплачені транспортні і інші послуги, пов'язані з придбанням, наладкою, монтажем і тому подібне об'єктів необоротних активів	68	31
8	Сплачена вартість отриманих об'єктів основних засобів	68	31
9	Введені в експлуатацію об'єкти необоротних активів	10	15

Спорудження (створення) необоротних активів господарським способом			
1	Списані матеріали, що комплектують і тому подібне для спорудженням об'єктів не-оборотних активів	15 *	20
2	Відображені витрати на оплату праці виробничого персоналу, зайнятого спорудженням об'єктів необоротних активів	15 *	26
* В даному випадку «транзитний» рахунок 84 «Витрати операційної діяльності» не використовується, оскільки після введення в експлуатацію і подальшої амортизації дані витрати будуть віднесені до складу витрат операційної діяльності (у дебет рахунку 84) у вигляді суми нарахованої амортизації			
3	Відображено нарахування внесків на соціальні заходи на фонд оплати праці виробничого персоналу, зайнятого спорудженням об'єктів необоротних активів	15 *	641
4	Відображена вартість проектних і будівельно-монтажних робіт, виконаних сторонніми організаціями у складі капітальних інвестицій	15 *	68
5	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості проектних і будівельно-монтажних робіт	64	68
6	Сплачені виконані проектні і будівельно-монтажні роботи	68	31
7	Відображено нарахування амортизації необоротних активів, використовуваних при споруді (зведенні) об'єктів необоротних активів	15 *	13
8	Введені в експлуатацію об'єкти необоротних активів	10	15
* В даному випадку «транзитний» рахунок 84 «Витрати операційної діяльності» не використовується, оскільки після введення в експлуатацію і подальшої амортизації дані витрати будуть віднесені до складу витрат операційної діяльності (у дебет рахунку 84) у вигляді суми нарахованої амортизації			
Безвідплатне отримання необоротних активів			
1	Зараховані до складу необоротних активів безоплатно отримані необоротні активи за справедливою вартістю	10	40

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
2	Нарахований знос (амортизація) по безоплатно отриманих об'єктах необоротних активів	84	13
		15 (23,79) *	84
3	Одночасно з нарахуванням амортизації відображений дохід від безоплатно отриманих необоротних активів в сумі такої амортизації	40	70
* Залежно від цільового призначення необоротних активів			
Інші операції з надходженням необоротних активів			
1	Отримані від учасників як внесок до статутного капіталу об'єкти необоротних активів за вартістю, оголошеною в засновницьких документах	10	40
2	Відображений перевод оборотних активів до складу необоротних активів:		
	— готової продукції, товарів	15	26
	— незавершеного виробництва		23
	Введені в експлуатацію об'єкти необоротних активів	10	15
Витрати на поліпшення і утримання необоротних активів			
Відображені витрати на ремонт, внаслідок якого планується відновити первинний ресурс об'єкту необоротних активів			
1	Господарським способом:		
	— на вартість використаних запасних частин, МШП та ін.	84	26

	— на суму витрат на оплату праці працівників, зайнятих ремонтом об'єкту необоротних активів			66	
	— на суму відрахувань на соціальні заходи на заробітну плату працівників, зайнятих ремонтом об'єкту необоротних активів			64	
	— на суму нарахованої амортизації необоротних активів, використовуваних при ремонті об'єкту необоротних активів			13	
	— на суму інших витрат, пов'язаних із здійсненням ремонту об'єкту необоротних активів (наприклад, на вартість робіт і послуг сторонніх організацій)			68	
з одночасним списанням на витрати звітного періоду при використанні об'єкту необоротних активів для:					
	— виробництва продукції (робіт, послуг), загальновиробничих цілей	23		84	
	— адміністративних, збутових і інших операційних цілей	79			
2	Підрядним способом:				
	Відображені витрати на ремонт об'єкту необоротних активів, виконаний сторонньою організацією	84		68	
	з одночасним списанням на витрати звітного періоду при використанні об'єкту необоротних активів для:				
	— виробництва продукції (робіт, послуг), загальновиробничих цілей	23		84	
	— адміністративних, збутових і інших операційних цілей	79			
3	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ у складі вартості ремонтних робіт, виконаний сторонньою організацією	64		68	
4	Сплачена вартість ремонту об'єкту необоротних активів, виконаного сторонньою організацією	68		31	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	<p>Відображені витрати на модернізацію і інші види поліпшення об'єкту необоротних активів, в результаті здійснення яких поліпшуються функціональні характеристики об'єкту спрянюючі зростання економічних висод від його використання</p> <p>Господарським способом:</p> <ul style="list-style-type: none"> — на вартість використаних запасних частин, МШП та ін. — на суму витрат на оплату праці працівників, зайнятих ремонтом об'єкту необоротних активів — на суму відрхувань на соціальні заходи на заробітну плату працівників, зайнятих ремонтом об'єкту необоротних активів — на суму нарахованої амортизації необоротних активів, використовуваних при ремонті об'єкту необоротних активів — на суму інших витрат, пов'язаних із здійсненням ремонту об'єкту необоротних активів (наприклад, на вартість робіт і послуг сторонніх організацій) <p>із списанням витрат після завершення реконструкції, модернізації і інших видів поліпшення об'єкту необоротних активів на збільшення первинної вартості такого об'єкту</p>		
		15 *	20, 26
			66
			64
			13
			68
		10	15
2	Підрядним способом:		
	Відображені витрати на реконструкцію, модернізацію, дообладнання об'єктів необоротних активів	15 *	68
<p>* В даному випадку «транзитний» рахунок 84 «Витрати операційної діяльності» не використовується, оскільки після введення в експлуатацію і подальшої амортизації дані витрати будуть віднесені до складу витрат операційної діяльності (у дебет рахунку 84) у вигляді суми нарахованої амортизації</p>			

	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ у складі вартості робіт по реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанню об'єктів необоротних активів	64	68
	Сплачені роботи по реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанню об'єктів основних засобів, виконані сторонніми організаціями	68	31
	Списані витрати після завершення реконструкції, модернізації і інших видів поліпшення основних засобів на збільшення первинної вартості об'єкту	10	15
Вибуття необоротних активів			
<i>Реалізація необоротних активів</i>			
1	Відвантажені (передані) необоротні активи і відображений дохід від їх реалізації	37	70
2	Відображені податкові зобов'язання по ПДВ у складі вартості відвантажених (переданих) необоротних активів	70	64
3	Списана сума зносу реалізованих необоротних активів	13	10
4	Списана залишкова вартість реалізованих необоротних активів	85	10
5	Списані доходи і витрати від реалізації необоротних активів	79	85
		70	79
6	Списана сума перевищення попередніх дооцінок над сумою знижень ціни залишкової вартості об'єкту необоротних активів на нерозподілений прибуток при продажі раніше дооціненого об'єкту необоротних активів	40	44
7	Отримані грошові кошти за реалізовані необоротні активи	31	37
<i>Ліквідація необоротних активів</i>			
1	Списаний знос ліквідованих необоротних активів	13	10
2	Списана залишкова вартість ліквідованих необоротних активів	85	10
		79	85

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
3	Відображені витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів	85	66, 64 20 і ін.
		79	85
4	Відображені доходи від ліквідації необоротних активів в частині вартості оприбуткованих придатних до використання виробничих запасів	20	70
		70	79
5	Відображена сума податкових зобов'язань по ПДВ при здійсненні ліквідації за постійним рішенням платника податків виходячи із звичайної ціни (для основних засобів гр. 1 — виходячи із звичайних цін, але не менше їх балансової вартості)*	84	64
		79	84
* Для платників ПДВ. Податкові зобов'язання з ПДВ виникають тільки при ліквідації основних засобів			
6	Списана сума перевищення попередніх дооцінок над сумою знижень ціни залишкової вартості об'єкту необоротних активів на нерозподілений прибуток при ліквідації раніше дооціненого об'єкту необоротних активів	40	44
Безвідплатна передача необоротних активів			
1	Списаний знос переданих необоротних активів	13	10
2	Списана залишкова вартість переданих необоротних активів	85	10
		79	85
3	Відображена сума податкових зобов'язань по ПДВ виходячи із звичайної ціни (для основних засобів гр. 1 — виходячи із звичайних цін, але не менше їх балансової вартості)**	84	64
		79	84
** Для платників ПДВ. Податкові зобов'язання з ПДВ виникають тільки при безвідплатній передачі основних засобів			

4	Списана сума перевищення попередніх дооцінок над сумою знижень ціни залишкової вартості об'єкту необоротних активів на нерозподілений прибуток при безвідплатній передачі раніше дооціненого об'єкту необоротних активів	40	44
Внесок до статутного капіталу іншого підприємства			
1	Списана залишкова вартість необоротних активів, переданих як внесок до статутного капіталу іншого підприємства	14	10
2	Списана сума нарахованого зносу (накопиченої амортизації) по переданих як внесок необоротних активах	13	10
3	Відображена різниця між залишковою вартістю переданих необоротних активів і справедливою вартістю інвестицій:		
	— позитивна	14	70
		70	79
	— негативна	85	14
		79	85
Переоцінка необоротних активів			
Дооцінка необоротних активів			
1	Відображено збільшення первинної вартості об'єкту основних засобів:		
	— у частині збільшення залишкової вартості об'єкту необорот-них активів з одноча-сним збільшенням додаткового капіталу	10	40
	— у частині збільшення суми нарахованого зносу (накопиченій амортизації)	10	13
Дооцінка раніше знижених в ціні необоротних активів			
1	Відображено збільшення первинної вартості об'єкту необоротних активів:		
	— у частині збільшення суми нарахованого зносу (накопиченій амортизації)	10	13

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	— у частині збільшення залишкової вартості:		
	а) з одночасним збільшенням доходу на суму попереднього зниження ціни, раніше включеного до складу витрат		70
	б) з одночасним збільшенням додаткового капіталу		40
2	Списана сума доходу на фінансовий результат	70	79
Уцінка необоротних активів			
1	Відображено зменшення вартості об'єкту необоротних активів:		
	— у частині зниження нарахованого зносу (накопиченій амортизації)	13	10
	— у частині зниження залишкової вартості об'єкту з одночасним списанням до складу витрат	85	10
2	Списані витрати в сумі зниження ціни на фінансовий результат	79	85
Подальше зниження вартості раніше дооцінених необоротних активів			
1	Відображено зменшення додаткового капіталу на суму раніше проведеної дооцінки залишкової вартості об'єкту необоротних активів	40	10
2	Відображена сума зниження зносу (накопиченій амортизації) об'єкту необоротних активів	13	10
3	Відображена у складі витрат різниця між сумою подальшого зниження ціни і попередньої дооцінки залишкової вартості необоротних активів	85	10
4	Списані витрати в сумі зниження ціни на фінансовий результат	79	85

<i>Переоцінка об'єктів необоротних активів з нульовою залишковою вартістю</i>			
1	Відображена дооцінка об'єкту необоротних активів (зміна суми нарахованого зносу (накопиченій амортизації) не проводиться)	10	40
<i>Зменшення корисності необоротних активів</i>			
1	Відображені втрати корисності об'єкту необоротних активів шляхом збільшення суми нарахованого зносу (накопиченій амортизації) з одночасним збільшенням витрат	85	13
2	Списані витрати на фінансовий результат	79	85
<i>Зменшення корисності раніше дооцінених необоротних активів</i>			
1	Відображені втрати корисності об'єкту необоротних активів шляхом збільшення суми нарахованого зносу (накопиченій амортизації):		
	— у частині зменшення суми додаткового капіталу	40	13
	— у частині віднесення на витрати	85	
2	Списані витрати на фінансовий результат	79	85
<i>Відновлення корисності необоротних активів</i>			
1	Відображено відновлення корисності об'єкту необоротних активів в межах суми донарахованого зносу (до накопиченої амортизації) при попередньому зменшенні корисності з одночасним визнанням доходу	13	70
2	Списана сума доходу на фінансовий результат	70	79
<i>Відновлення корисності раніше переоцінених необоротних активів</i>			
1	Відображено відновлення корисності об'єкту необоротних активів шляхом зменшення нарахованого зносу (накопиченій амортизації):		
	— в межах суми попереднього зменшення корисності і знижень ціни з одночасним визнанням доходу	13	70
	— у частині відновлення суми додаткового капіталу		40
2	Списана сума доходу на фінансовий результат	70	79

2.2.3. Облік виробничих запасів, готової продукції і товарів

Облік запасів, у тому числі і виробничих, регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Згідно з ним запаси — це активи, які підприємство утримує для подальшого продажу за умови звичайної господарської діяльності або для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління виробництвом.

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

Згідно П(С)БО 9 запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

За *чистою вартістю реалізації* запаси відображаються, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили спочатку очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів відніманням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Придбані, отримані або виготовлені запаси зараховуються на баланс підприємства за *первісною вартістю*.

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є їх собівартість, яка у відповідності с п. 9 П(С)БО 9 складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з угодою постачальникові (продавцеві);

- сум ввізного мита та митного збору;

- сум посередніх податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). ТЗВ включаються до собівартості придбаних запасів або в загальній сумі відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів (тоді вони повинні розподілятися для окремого виду запасів);

- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісних характеристик запасів.

Вияток становлять безоплатно отримані запаси і запаси, отримані як внесок до статутного капіталу. Їх первісна вартість визна-

чається на рівні справедливої вартості (для внеску до статутного капіталу — узгоджена засновниками (учасниками)), але з урахуванням всіх фактичних витрат, передбачених в п. 9 П(С)БО 9.

Найбільший інтерес викликає розподіл ТЗВ.

Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (списаних, використаних, реалізованих, безоплатно переданих і т. ін.) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка (долі ТЗВ) і вартості списаних запасів з відображенням її на тих же рахунках обліку, в кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток (частка ТЗВ) визначається шляхом ділення суми залишків ТЗВ на початок звітного місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць

Наведемо приклад подібного розподілу.

Виробниче підприємство протягом місяця використовувало матеріали на виробництво продукції і для реалізації на сторону. Вартість матеріалів, що числяться на початок звітного місяця, склала 1000 грн. Протягом місяця надійшло матеріалу на суму 200 грн. Сума транспортно-заготівельних витрат на початок місяця склала 10 грн, за поточний місяць — 50 грн. Вибуло матеріалів за місяць на суму 300 грн, зокрема витрачено на виробництво продукції — на суму 200 грн, реалізовано на сторону — на суму 100 грн. Підприємство для обліку ТЗВ застосовує окремий субрахунок.

1. Розраховуємо частку ТЗВ:

$$\text{Частка ТЗВ} = (10 + 50) : (1000 + 200) = 0,05.$$

2. Розраховуємо суму ТЗВ, що відноситься до списаних запасів і підлягає списанню:

$$\text{ТЗВс} = 300 \times 0,05 = 15 \text{ грн.}$$

Розподіл ТЗВ представимо в табличній формі (табл. 2.14).

Особливу увагу слід приділити визначенню первісної вартості запасів, отриманих в рамках бартерної угоди (це стосується тільки малих підприємств, що використовують звичайну систему оподаткування, оскільки платникам єдиного податку проведення бартерних операцій заборонео).

Пунктом 13 П(С)БО 9 встановлено, що первісна вартість одиниць запасів, придбаних в результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. При цьому подібними запасами визнаються запаси, що мають однакове функціональне призначення і однакову справедливу вартість. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то пер-

вісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартостями переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду (у дебет рахунку 84 «Інших операційних витрати» з подальшим списанням на фінансові результати — в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»).

Таблиця 2.14

№ з/п	Показник	Вартість матеріалів, грн	ТЗВ грн	Фактична собівартість, грн
1	Залишок на початок місяця	1000	10	1010
2	Поступило протягом місяця	200	50	250
3	Разом	1200	60	1260
4	Частка ТЗВ (ряд. 3 гр. 3 : ряд. 3 гр. 2) x 100	—	0,05	—
5	Вибуло за місяць	300	15	315
	зокрема: — використано на виробництво	200	10	210
	— реалізовано	100	5	105
6	Залишок на кінець місяця	900	45	945

Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Згідно п. 4 П(С)БО 19, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163, *справедлива вартість* — це сума, за якою може бути здійснений обмін активами в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Швидше за все, це їх ринкова вартість.

Виходячи з того, що поняття «Подібні активи» і «справедлива вартість» в П(С)БО визначені достатньо розпливчато, щоб уникнути непорозумінь з податковими органами рекомендуємо відображати в бухгалтерському обліку всі бартерні операції як обмін неподібними активами.

У бухгалтерському обліку відображення бартерних операцій неподібними запасами здійснюється в такому порядку:

1) операції з відвантаження запасів, що передаються в рамках такої операції, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку як реалізація даних запасів.

2) операції з отримання запасів в обмін на переданих на рахунках бухгалтерського обліку відображаються в порядку, передбаченому як для придбання запасів у постачальників, за винятком розрахунків грошовими коштами і з подальшим здійсненням заліку заборгованостей рахунків розрахунків (наприклад, Дт 63 і Кт 36).

Первісною вартістю запасів, виготовлених власними силами підприємства, визнається їх виробнича собівартість, яка визначається відповідно до П(С)БО 16. При цьому *готовою продукцією* є продукція, обробка якої закінчена і яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно умовам договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Відзначимо, що до малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) відносять предмети, використовувані не більш одного року або протягом нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг і тому подібне З приведеного визначення виходить, що вартісна межа при віднесенні предметів до складу «малоцінки» відсутня.

Нагадаємо, що критерієм, який розмежовує для віднесення предмету до однієї з розглянутих категорій (МШП або малоцінні необоротні матеріальні активи), є термін його корисної експлуатації: якщо цей термін менш одного року або одного операційного циклу, то такий предмет обліковується на рахунку 22 загального Плану рахунків (на рахунку 20 спрощеного Плану рахунків), якщо більш за один рік — на рахунку 112 загального Плану рахунків (на рахунку 10 спрощеного Плану рахунків).

Основна відмінність в обліку МШП і малоцінних необоротних матеріальних активів полягає в тому, що згідно п. 23 П(С)БО 9 вартість МШП, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальних особах протягом терміну їх фактичного використання. Вартість же малоцінних необоротних матеріальних активів згідно П(С)БО 7 включається до складу витрат за допомогою нарахування амортизації, а списується з балансу тільки після закінчення терміну їх корисної експлуатації.

Відповідно до П(С)БО 9 при відпуску запасів у виробництво, продажу і іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним з наступних методів:

- ідентифікованій собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів. У такому разі підприємство самостійно здійснює вибір методу оцінки вибуття запасів, зафіксувавши його в наказі про облікову політику підприємства.

Запаси, що відпускаються, і послуги, які виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, що не заміщають один одного, доцільніше оцінювати за *ідентифікованою собівартістю*.

Оцінка за *середньозваженою собівартістю* проводиться по кожній одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих в звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих в звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за *методом ФІФО* базується на припущенні, що вони використовуються в тій послідовності, в якій надійшли на підприємство, тобто запаси списуються в прямому порядку надходження. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оцінка за *нормативними витратами* полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і цін, що діють. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми витрат і ціни в нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Оцінка *по цінах продажу* заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки на товари. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки. У свою чергу, середній відсоток торгової націнки розраховується діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок в продажній вартості отриманих в звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажної (роздрібною) вартості отриманих в звітному місяці товарів.

Основними з наведених вище методів є метод середньозваженої оцінки і метод ФІФО.

Більш докладного розглянемо ці методи на конкретних прикладах.

Метод середньозваженої собівартості

Приклад. На початок звітнього періоду на підприємстві обліковувалося 150 одиниць матеріалу за ціною 10 грн за одиницю.

Протягом звітнього періоду підприємство придбало матеріалу:

— 30 одиниць за ціною 15 грн за одиницю;

— 40 одиниць товару за ціною 20 грн за одиницю.

У даному звітньому періоді також було списано 70 одиниць матеріалу на потреби виробництва.

У нашому прикладі середньозважена собівартість складає:

$$(150 \times 10 + 30 \times 15 + 40 \times 20) / (150 + 30 + 40) = 12,50 \text{ (грн)}$$

Розрахунок середньозваженої собівартості представимо в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Рух матеріалів	Кількість одиниць матеріалу, шт.	Ціна однієї одиниці матеріалу, грн	Загальна вартість матеріалу, грн
Залишок матеріалу на початок місяця	150	10,00	1500
Придбано			
Партія № 1	30	15,00	450
Партія № 2	40	20,00	800
Разом	220		2750
Списаний матеріал	70	12,50	875
Залишок на кінець місяця	150	12,50	1875

Метод ФІФО

Той же числовий приклад, застосуємо при списанні матеріалу методом ФІФО (таблиця. 2.16).

Як бачимо, використання різних методів оцінки запасів припускає списання різних сум на собівартість, що, кінець кінцем, впливає на фінансові результати.

Зауважимо також, що згідно п. 5.9 ст. 5 Закону про оподаткування прибутку підприємств суб'єкти малого підприємництва, що не є платниками єдиного податку, ведуть податковий облік приросту (убутку) балансової вартості запасів з 01.01.2003 р. тільки за

двома методами: ФІФО або ідентифікованій вартості відповідної одиниці запасів. При цьому вживані методи обліку вартості запасів не можуть змінюватися протягом звітного податкового року.

Таблиця 2.16

Рух матеріалів	Кількість одиниць матеріалу, шт.	Ціна однієї одиниці матеріалу, грн	Загальна вартість матеріалу, грн
Залишок матеріалу на початок місяця	150	10	1500
Придбано			
Партія № 1	30	15	450
Партія № 2	40	20	800
Разом	220		2750
Списаний матеріал	70	10	700
Залишок на кінець місяця:			
Партія № 0	80	10	800
Партія № 1	30	15	450
Партія № 2	40	20	800
Разом	150		2050

Облік на складах і в бухгалтерії повинен забезпечувати чіткий контроль за наявністю, надходженням і вибуттям запасів. Місця зберігання товарно-матеріальних цінностей повинні бути належно підготовленими і надійними, щоб виключити псування чи крадіжки матеріалів. Кожне з них (склад, комора тощо) повинні мати відповідний шифр (номер), який обов'язково вказують у всіх первинних документах. Місця зберігання треба забезпечити необхідними контрольно-вимірювальними приладами (лічильниками, вагами, мірниками тощо), обладнати відповідними полицями, шафами, комірками, засіками та ін., на яких повинні бути ярлики, де вказані назви, інвентарні номери, шифри, ціна матеріалів, вимірники (тонни, кілограми, грами, штуки, кубометри, літри), за якими обліковують ці матеріали. Шифри розробляють за серійною системою. Особливо важливе застосування таких шифрів на тих малих підприємствах, де значна кількість комплектуючих матеріалів, подібних за зовнішнім виглядом, майже однакових за вартістю. Що ж до

запасних частин, без цих шифрів тут не обійтися. 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.

Усі товарно-матеріальні цінності, що знаходяться у місцях їх зберігання, відносять під звіт 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 малого підприємства.

Записи операцій із надходження чи вибуття матеріалів у книгах чи картках проводить завскладом (або бухгалтер складу) на підставі первинних документів (прибуткових ордерів, актів про приймання матеріалів, накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, товарно-закупівельних актів, приймально-здавальних накладних).

На кожен номенклатурний номер матеріалу відкривається окрема картка. На підставі первинних документів в картках складського обліку матеріалів проводяться записи з надходження і видачі матеріалів та щодня виводяться їх залишки. На перше число місяця проводиться звірка даних складського обліку з обліком у бухгалтерії, тобто кількісні залишки матеріальних цінностей за картками складського обліку звіряються з кількісними залишками в регістрах аналітичного обліку матеріальних цінностей.

На підставі 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 прикладають усі первинні документи; один із них разом з первинними документами передають у бухгалтерію в установлені строки. У кінці кожного місяця залишки з книг чи карток складського обліку записують у сальдову відомість (книгу), яка знаходиться у бухгалтерії.

У бухгалтерії малого підприємства, як правило, ведуть лише вартісний облік товарно-матеріальних цінностей, оскільки кількісний забезпечується на складах. У той же час тут у сальдових відомостях є інформація про наявність товарно-матеріальних цінностей на початок і кінець кожного місяця.

Крім того, що у 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). Але навіть зовнішні документи (товарно-транспортні накладні), як правило, надходять на підприємство на основі виписаних тут довіреностей на отримання матеріалів від постачальників.

Довіреність видають під розписку тільки тим відповідальним працівникам малого підприємства, які уповноважені отримувати товарно-матеріальні цінності від постачальників. Строк дії довіреності не може перевищувати 10 днів. Після її використання або після цього терміну, якщо довіреність не використано, роблять відповідну відмітку у журналі їх реєстрації. Нову довіреність тим же особам видають лише після використання або повернення попередньої. Оскільки довіреності належать до бланків суворого обліку, журнал їхньої реєстрації повинен бути пронумерований, прошнурований, завірений підписами керівника та головного бухгалтера і печаткою малого підприємства. Видають довіреності для використання за накладною, а списують — за актом з відображенням на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Усі прийняті від матеріально відповідальних осіб первинні документи з обліку матеріалів у бухгалтерії перевіряють, при необхідності таксують, групують за джерелами надходження і витрачання матеріалів, після чого проводять записи у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку за відповідною кореспонденцією рахунків. У встановлені строки головний бухгалтер організовує вибіркову або суцільну інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, за результатами якої проводять відображення різниць у облікових реєстрах.

Підставою для заповнення відповідних регістрів бухгалтерського обліку є первинні документи про рух запасів, а також розрахунки сум дооцінки (уцінки) товарно-матеріальних цінностей.

Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів має специфічні особливості лише при передачі в експлуатацію та у процесі використання, оскільки надходження їх на підприємства відображають подібно до інших товарно-матеріальних цінностей. Зокрема, існують первинні документи з обліку вибуття МШП, затверджені наказом Міністерства статистики України від 22.05.96 р. № 145, а саме:

- форма № МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристосувань)»;

- форма № МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

- форма № МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристосувань)»;

- форма № МШ-4 «Акт обліку вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

- форма № МШ-5 «Акт на списання інструментів (приспосовувань) і обмін їх на придатні»;
- форма № МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття і захисних пристосувань»;
- форма № МШ-7 «Відомість облікувидачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристроїв»;
- форма № МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів за однаковими групами, встановленими виходячи з потреб підприємства.

Синтетичний облік запасів Схема аналітичного і синтетичного обліку всіх товарно-матеріальних цінностей однакова — від первинних документів (товарно-транспортних накладних, лімітно-збірних карт чи накладних, актів на списання) до карток чи книг складського обліку і звітів про рух матеріалів

Для обліку виробничих запасів, МШП, готової продукції і товарів загальним Планом рахунків передбачені наступні рахунки бухгалтерського обліку:

- 20 «Виробничих запасів»,
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»,
- 25 «Напівфабрикати»,
- 26 «Готова продукція»,
- 28 «Товари».

За дебетом даних рахунків відображається надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, а за кредитом — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, зниження ціни і тому подібне

Відзначимо, що малі підприємства, що застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», вартість використаних в операційній діяльності виробничих запасів, МШП, повинні узагальнювати у складі елемента «матеріальні витрати» на однойменному рахунку 80 «Матеріальні витрати».

За дебетом рахунку 80 «Матеріальні витрати» відображаються суми визнаних матеріальних витрат, а за кредитом — списання в дебет рахунків:

— 23 «Виробництво» в частині сум прямих матеріальних витрат, які прямо включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), у витрати допоміжних (підсобних) виробництв, у загальновиробничі витрати;

— 79 «Фінансові результати» в частині сум прямих матеріальних витрат, які відносяться до адміністративних і збутових витрат, інших операційних витрат.

Відповідність субрахунків рахунку 20 і 80 при відображенні сум прямих матеріальних витрат приведемо в таблиці. 2.17.

Таблиця 2.17

Субрахунки рахунку 20	Субрахунки рахунку 80	Узагальнююча інформація
1	2	3
201 «Сировина і матеріали»	801 «Витрати сировини і матеріалів»	Інформація про витрати сировини і матеріалів, використаних як основні і допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»	Інформація про витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства
203 «Паливо»	803 «Витрати палива і енергії»	Інформація про витрати придбаного палива й енергії всіх видів, використаних на технологічних і інші операційні цілі, зокрема на вироблення з палива тепло- і електроенергії, спожитих в операційній діяльності
204 «Тара й тарні матеріали»	804 «Витрати тари і тарних матеріалів»	Інформація про витрати тари і тарних матеріалів, використаних в операційній діяльності
205 «Будівельні матеріали»	805 «Витрати будівельних матеріалів»	Інформація про витрати будівельних матеріалів, використаних як основні і допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства
207 «Запасні частини»	806 «Витрати запасних частин»	Інформація про витрати запасних частин, використаних для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і МШП підприємства
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»	Інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, використаних в операційній діяльності підприємства
281 «Товари на складі»	808 «Витрати товарів»	Облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, без продажу іншим особам (тільки відносно товарів, спожитих при виробництві або для внутрішніх потреб підприємства)
209 «Інші матеріали»	809 «Інші матеріальні витрати»	Інформація про витрати інших матеріалів, а також про вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого і невиробничого характеру

При реалізації готової продукції на сторону її собівартість не відображається у складі елементів витрат. В даному випадку собівартість реалізованої готової продукції відразу з кредиту рахунку 26 списується в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

В той же час собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП і товарів повинна відображатися у складі елементу « Інші операційні витрати» на рахунку 84 «Інші операційні витрати» з подальшим списанням в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

На рахунку 84 «Інші операційні витрати» також узагальнюється інформація про суми втрачених виробничих запасів, МШП, товарів.

Найбільш поширену кореспонденцію рахунків за спрощеною схемою обліку витрат без використання малими підприємствами рахунків 9 класу для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів за загальним Планом рахунків, приведемо в табл. 2.18.

Для обліку виробничих запасів, МШП, готової продукції і товарів спрощеним Планом рахунків передбачені рахунки 20 «Виробничі запаси» і 26 «Готова продукція».

На рахунку 20 «Виробничі запаси» ведеться облік і узагальнення інформації про сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали і матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали, тварини на вирощуванні і відгодівлі, МШП і транспортно-заготівельні витрати.

Для забезпечення необхідної деталізації і аналітичної інформації про виробничі запаси, МШП підприємства можуть ввести відповідні субрахунки.

Рахунок 26 «Готова продукція» призначений для обліку і узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати за товарами і торговою націнкою. До даного рахунку також можуть відкриватися відповідні субрахунки.

За дебетом рахунків 20, 26 відображаються надходження вказаних цінностей, а за кредитом — їх вибуття, уцінка.

Вартість використаних (спожитих) виробничих запасів, МШП, товарів, готової продукції у виробництві власної продукції, робіт, послуг і для іншої операційної діяльності, малі підприємства, що застосовують спрощений План рахунків, повинні узагальнювати на рахунку 84 «Витрати операційної діяльності». На ньому торгові підприємства також узагальнюють інформацію про собівартість реалізованих товарів. В той же час собівартість реалізованої на сторону готової продукції не відображається на даному рахунку, а списується відразу з кредиту рахунку 26 «Готова продукція» в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Таблиця 2.18

**КОРЕСПОНДЕНЦІЮ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ
І ТОВАРІВ ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Надходження виробничих запасів (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів), МШП, товарів			
Придбання за грошові кошти та у безготівковому порядку			
У разі подальшої оплати			
1	Оприбутковані запаси	20, 22, 281	631
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості оприбуткованих запасів	641	631
3	Відображені витрати на транспортування у складі первісної вартості запасів (на рахунках обліку запасів або на окремому субрахунку для обліку ТЗВ)	20 22 281	631
4	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості послуг за транспортування запасів	641	631
5	Оплачені за придбані запаси	631	311
6	Оплачені за транспортні послуги	631	311
У разі передоплати			
7	Проведена передоплата за запаси	371	311

8	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі суми передоплати (за наявності податкової накладної)	641	644
9	Проведена передоплата за транспортні послуги	371	311
10	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі суми передоплати за транспортні послуги (за наявності податкової накладної)	641	644
11	Оприбутковані придбані запаси	20, 22, 281	631
12	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ при оприбуткуванні запасів	644	631
13	Відображені витрати на транспортування у складі первісної вартості запасів (на рахунках обліку запасів або на окремому субрахунку для обліку ТЗВ)	20	631
		22	
		281	
14	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості транспортних послуг	644	631
15	Проведений залік заборгованостей	631	371
Закупівля підзвітною особою			
1	Видані грошові кошти працівникові під звіт з каси підприємства	372	301
2	Оприбутковані запаси від підзвітної особи	20, 22, 281	372
3	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості запасів за наявності податкової накладної	641	372
4	Списані витрати на відрядження, пов'язані із закупівлею запасів до складу первинної вартості запасів (на рахунках обліку запасів або на окремому субрахунку для обліку ТЗВ)	20	372
		22	
		281	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Надходження виробничих запасів (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів), МПП, товари як внесок до статутного капіталу			
1	Відображений розмір статутного капіталу, оголошеного в засновницьких документах	46	40
2	Відображено отримання від учасника виробничих запасів, МПП	20, 22, 281	46
Безвідплатне отримання виробничих запасів (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів), МПП, товарів			
1	Відображена справедлива вартість безоплатно отриманих запасів	20, 22, 281	718
2	Списана сума доходу на фінансовий результат	718	791
ВИБУТТЯ			
виробничих запасів (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів), МПП			
Використання в операційній діяльності			
1	Списані запаси, використані:	80	20, 22
	— для виробництва продукції і загальновиробничих потреб	23	80
	— для загальногосподарських, збутових, інших операційних потреб	791	
Реалізація на сторону			
1	Відображений дохід від реалізації відвантажених покупцеві запасів	377	712

2	Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантажених покупцеві запасів	712	641
3	Списана собівартість реалізованих запасів	84	20, 22
4	Сформований фінансовий результат:		
	— списаний дохід від реалізації запасів	712	791
	— списана собівартість реалізованих запасів	791	84
5	Надійшла оплата за відвантажені запаси	311	377
Списання запасів, втрачених унаслідок надзвичайних подій			
1	Списані запаси, втрачені унаслідок надзвичайних подій	85	20, 22, 26, 28
2	Оприбутковані отримані від списання запасів, знищених унаслідок надзвичайних подій	20	75
3	Сформований фінансовий результат:		
	— списані витрати від надзвичайних подій	794	85
	— списані доходи від надзвичайних подій	75	794
Облік втрат ТМЦ у зв'язку з розкраданням, псуванням			
1	Відображена виявлена сума недостачі ТМЦ за балансовою вартістю	84	20, 22, 26
2	Зарахована балансова вартість списаного активу на забалансовий рахунок 07 «Списані активи» одночасно із списанням цінностей	072	—
3	Відображено корегування податкового кредиту з ПДВ (коли винна особа не встановлена) — кореспонденція субрахунків: Дт 641 — Кд 644 — методом «червоне сторно»	641	644
		84	644
4	Відображений дохід унаслідок визнання (встановлення) винної особи	375	716

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
5	Списана із забалансового рахунку 07 «Списані активи» балансова вартість нестачі активу одночасно із списанням суми збитку на винну особу або після закінчення терміну позовної давності	—	072
6	Відшкодована винною особою сума збитку:		
	— шляхом внесення грошових коштів до каси підприємства	301	375
	— шляхом утримання із заробітної плати	661	
7	Відображена сума відшкодування, що підлягає перерахуванню до бюджету у разі її визнання судом, розрахована відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116	716	641 (відповідний аналітичний рахунок)
8	Сплачена сума відшкодування, що підлягає перерахуванню до бюджету	641	311
9	Відображено закриття рахунків обліку доходів і витрат	716	791
		791	84
Продаж товару			
<i>У оптовій торгівлі</i>			
1	Надійшла передоплата за товар від покупця	311	681
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ у складі передоплати за товари	643	641

3	Відвантажений товар покупцеві в рахунок передоплати, що надійшла	361	702
4	Списана раніше відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ при відвантаженні товару	702	643
5	Списана балансова вартість товарів	84	281
6	Списані транспортно-заготівельні витрати, що припадають на реалізований товар	84	289
7	Проведений залік заборгованості	681	36
8	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	84
9	Списаний на фінансовий результат дохід, отриманий від реалізації товарів	702	791
<i>У роздрібній торгівлі</i>			
1	Передані товари у роздріб	282	281
2	Відображена сума торгової націнки	282	285
3	Поступили грошові кошти за продані товари	301 (301/1)	702
4	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ у складі вартості проданих товарів	702	641
5	Списана торгова націнка на реалізовані товари	285	282
6	Списана собівартість реалізованого товару	84	282
7	Списана сума ТЗВ, що відносяться на реалізований товар	84	289
8	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	84
9	Списаний на фінансовий результат дохід, отриманий від продажу товарів	702	791

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
10	Здана виручка:		
	— у касу підприємства з подальшим внесенням на рахунок в банк	301 (301/2)	301 (301/1)
		311 і/або 313	301 (301/2)
	— через службу інкасації, поштової відділення із зарахуванням на рахунок в установі банку	333	301 (301/1)
			301 (301/2)
		311, 313	333
Операції з готовою продукцією			
1	Відображено оприбуткування готової продукції з виробництва	26	23
2	Списана собівартість реалізованої готової продукції на фінансові результати діяльності	791	26
3	Відображений залишок готової продукції на кінець звітного періоду за даними інвентаризації	26	791
4	Відображено переведення готової продукції до складу необоротних активів 10 26	15	26
		10, 11, 12	15

За дебетом рахунку 84 відображається вартість спожитих матеріальних цінностей в операційній діяльності, а за кредитом — списання в дебет рахунків:

— 23 «Виробництво» в частині вартості спожитих матеріальних ресурсів, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) і витрат допоміжних (підсобних) виробництв, у загальновиробничі витрати (якщо підприємство використовує для обліку витрат рахунок 23);

— 79 «Фінансові результати» в частині вартості спожитих матеріальних цінностей, які відносяться до адміністративних і збутових витрат, інших операційних витрат або в частині всіх спожитих матеріальних цінностей (якщо підприємство використовує спрощений План рахунків).

Вартість спожитих матеріальних цінностей при здійсненні інвестиційної, фінансової і іншої звичайної діяльності відображається за дебетом рахунку 85 «Інші витрати», з подальшим списанням в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Найбільш поширену кореспонденцію рахунків для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів з використанням рахунків спрощеного Плану рахунків, наведено в табл. 2.19.

2.2.4. Облік праці та її оплати

Основним законодавчим документом, що визначає економічні, правові і організаційні основи оплати праці працівників, що знаходяться в трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності, є Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР (далі — *Закон про оплату праці*), із змінами і доповненнями.

Крім того, розробленим у виконання вищезгаданого Закону нормативним документом, який визначає склад витрат з оплати праці, є Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5 (далі — *Інструкція № 5*).

Заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому виразі, що за трудовою угодою власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу.

Розмір заробітної плати залежить від складності і умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці і господарської діяльності підприємства.

Таблиця 2.19

**КОРЕСПОНДЕНЦІЮ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ
І ТОВАРІВ ЗА СПРОЩЕНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Операції з виробничими запасами, МШП			
<i>Надходження виробничих запасів, МШП</i>			
1	Перерахована попередня оплата за отримані виробничі запаси, МШП	68	31
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі попередньої оплати за отримані виробничі запаси, МШП (якщо підприємство є платником ПДВ)	64	64
3	Включені витрати на транспортування виробничих запасів, МШП в первісну вартість запасів	20	68
4	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості послуг з транспортування виробничих запасів, МШП	64	68
5	Відображено надходження від постачальників виробничих запасів, МШП	20	68
6	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості отриманих виробничих запасів, МШП	64	68
7	Перерахована оплата за транспортні послуги	68	31
8	Відображено надходження безоплатно отриманих запасів	20	70
9	Оприбутковані раніше не враховані запаси, виявлені в результаті інвентаризації і т. ін.	20	70

Використання виробничих запасів, МПП			
10	Відпущені зі складу виробничі запаси для виробництва продукції (робіт, послуг), використані в іншій операційній діяльності, для реалізації покупцям	84	20
11	Відпущені зі складу виробничі запаси для використання в інвестиційній, фінансовій, надзвичайній діяльності	85	20
12	Списана вартість виробничих запасів для використання безпосередньо при виробництві продукції (робіт, послуг), а також для загальноновиробничих потреб	23	84
13	Списана вартість виробничих запасів для адміністративних і збутових потреб, а також реалізованих покупцям	79	84
14	Списана вартість виробничих запасів для використання в інвестиційній, фінансовій, надзвичайній діяльності	79	85
Операції з готовою продукцією			
1	Оприбуткована на склад з виробництва готова продукція (підприємствами, що використовують для обліку витрат рахунок 23)	26	23
2	Відображено переведення готової продукції до складу необоротних активів	15	26
		10	15
3	Списана фактична собівартість реалізованої готової продукції	79	26
Операції з товарами			
<i>У оптовій торгівлі</i>			
1	Відображено оприбуткування товару від постачальника	26	68
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості отриманого товару	64	68
3	Перерахована оплата постачальникові за отриманий товар	68	31

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
4	Відображено відвантаження покупцям товару	37	70
5	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості відвантаженого товару	70	64
6	Списаний дохід від реалізації товару на фінансові результати діяльності	70	79
7	Списана собівартість реалізованих товарів	84	26
		79	84
8	Отримана оплата за реалізований товар	31	37
<i>У роздрібній торгівлі</i>			
1	Відображено оприбуткування товару від постачальника	26	68
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості отриманого товару	64	68
3	Перерахована оплата постачальникові за отриманий товар	68	31
4	Переданий товар зі складу в торгову мережу (за відповідними субрахунками, затвердженими на підприємстві)	26	26
5	Нарахована торгова націнка (за відповідними субрахунками, затвердженими на підприємстві)	26	26
6	Поступили від покупців грошові кошти за реалізовані в роздріб товари	30	70
7	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості реалізованого в роздріб товару	70	64
8	Списана собівартість реалізованих товарів	84	26
		79	84

9	Списана сума торгової націнки, що доводиться на реалізований товар (за відповідними сурахунками)	26	26
10	Списаний дохід від реалізації товару на фінансові результати діяльності	70	79
Облік втрат у зв'язку з розкраданням, псуванням			
1	Відображена виявлена сума недостачі ТМЦ (без ПДВ)	84	20, 26
2	Списана сума виявленої недостачі ТМЦ (без ПДВ) на фінансові результати діяльності	79	84
3	Зарахована на забалансовий рахунок 07 «Списані активи» сума недостач і втрат від псування цінностей (проводка здійснюється одночасно із списанням цінностей)	072	—
4	Відображено корегування податкового кредиту з ПДВ (якщо підприємство є платником ПДВ) з одночасним списанням на фінансові результати діяльності	84	64
		79	84
5	Відображений дохід унаслідок визнання (встановлення) винної особи	37	70
6	Списана із забалансового рахунку 07 «Списані активи» сума недостач і втрат від псування цінностей одночасно із списанням суми збитку на винну особу або після закінчення терміну позовної давності (якщо винна особа не встановлена)	—	072
7	Відшкодування винною особою суми збитку шляхом:		
	— внесення грошових коштів до каси підприємства	30	37
	— утримання із заробітної плати	66	
8	Відображена сума перевищення збитку над сумою фактичної недостачі, що підлягає перерахуванню до бюджету	70	64
9	Перерахована сума перевищення до бюджету	64	31
10	Відображено закриття рахунку обліку доходів	70	79

Згідно *Інструкції № 5* витрати на оплату праці складаються з:

1. фонду основної заробітної плати;
2. фонду додаткової заробітної плати;
3. інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

В той же час в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2003 р. № 601 (далі — *П(С)БО 26*), передбачена наступна класифікація виплат працівникам:

- поточні виплати;
- виплати при звільненні;
- виплати при завершенні трудової діяльності;
- виплати інструментами власного капіталу;
- інші довгострокові виплати.

Витрати на оплату праці в цьому списку знаходять своє відображення у складі поточних виплат, які, зокрема, включають:

- заробітну плату згідно окладом і тарифам, інші нарахування з оплати праці;
- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки і інший оплачуваний невідпрацьований час);
- премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу, і ін.

Облік праці на малих підприємствах організується в такому ж порядку, як і на інших. Приймання на роботу оформлюють наказом.

На кожного працівника заводять особовий листок. Факт прийому на роботу фіксують у трудовій книжці працівника. При звільненні працівника у ній також записують дані про причину звільнення. Впродовж всього терміну роботи у трудовій книжці здійснюють записи про переміщення працівника і заохочення. Всі записи у трудовій книжці та особовому листку проводять на підставі відповідних наказів.

Кожному працівнику малого підприємства надають табельний номер. Слід зазначити, що на багатьох малих підприємствах цим нехтують, оскільки чисельність працюючих тут невелика.

Облік відпрацьованого часу ведуть у табелях обліку робочого часу. Якщо на малому підприємстві є структурні підрозділи, в кожному з них ведуть окремий табель, у якому вказують прізвище, ім'я та по батькові працівників у алфавітному порядку або за табельними номерами, і відмічають кожного дня відпрацьовані години. Якщо працівник не був на роботі, то, користуючись умовними позначеннями, зазначають причини неявок на роботу.

При відрядній формі оплати праці, крім табелів обліку робочого часу, необхідно складати первинні документи, які засвідчують об-

сяг виконаних робіт. Здебільшого на малих підприємствах для цього використовують наряди на відрядну роботу, оскільки тут, як правило, здійснюється індивідуальне і дрібносерійне виробництво.

Аналітичний облік нарахування й видачі заробітної плати треба вести в розрізі кожного працівника

Згідно *ст. 24 Закону про оплату праці* заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в терміни, встановлені в колективному договорі. Якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Виплата заробітної плати здійснюється за місцем роботи. Забороняється проводити виплату заробітної плати в магазинах роздрібної торгівлі і розважальних закладах, за винятком тих випадків, коли заробітна плата виплачується особам, що працюють в таих закладах.

За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків за допомогою системи зарплатних карток або поштовими переказами на вказаний ним рахунок (адресу) з оплатою таких послуг за рахунок власника коштів.

Слід врахувати, що згідно частини першої *ст. 41 Кодексу України* про адміністративні правопорушення, порушення встановлених термінів виплати заробітної плати, виплата її не в повному обсязі, а також інші порушення законодавства про працю спричиняють за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності від 15 до 50 неоподаткованих податком мінімумів доходів громадян (далі — *НМДГ*).

Особливо відзначимо головну державну соціальну гарантію, обов'язкову для застосування на всій території України підприємствами всіх форм власності при встановленні працівникам розмірів заробітної плати, — мінімальну заробітну плату.

Відповідно до *Закону про оплату праці* **мінімальна заробітна плата** — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче за яку не може проводитися оплата виконаної працівником місячної, погодинної норми праці (обсягу робіт).

Якщо працівникові, що виконав місячну (годинну) норму праці, нарахована заробітна плата нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати, підприємство здійснює доплату до її рівня. При цьому протягом календарного року її розмір може змінюватися. Так, згідно *Закону України «Про Державний бюджет України на 2010 рік»* розмір мінімальної заробітної плати на місяць з 1 січня 2010 року склав 869 гривень, з 1 квітня — 884 гривні, з 1 червня — 889 гри-

вень, з 1 жовтня — 907 гривень і з 1 грудня — 922 гривні. У погодинному розмірі мінімальна заробітна плата у 2010 році встановлена: з 1 січня — 5,2 гривні, з 1 квітня — 5,29 гривні, з 1 липня — 5,32 гривні, з 1 жовтня — 5,43 гривні, з 1 грудня — 5,52 гривні.

В той же час, згідно *ст. 21 Закону про оплату праці* розмір заробітної плати може бути нижче встановленого колективним договором і мінімальної заробітної плати у разі невиконання норм часу або виробітки з вини працівника.

Не розповсюджується соціальна державна гарантія у вигляді обов'язкової виплати мінімальної заробітної плати на цивільно-правові договори, а також при оплаті праці сумісникам. До того ж, в першому випадку передбачена виплата не заробітної плати, а винагороди, гонорару.

З процесом нарахування і виплати заробітної плати персоналу підприємства пов'язана необхідність передбачених законодавством нарахувань і утримань. Платниками перших є працедавці, других — самі працівники (хоча перераховують їх також працедавці). Причому, платники, база, ставка, порядок розрахунку і перерахування визначені окремо для кожного обов'язкового платежу відповідними законодавчими і нормативними документами. В даний момент ці питання регулюються наступними нормативними документами:

1. Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-IV (далі — *Закон про пенсійне страхування*).

2. Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.99 р. № 1105-XIV (далі — *Закон № 1105*).

3. Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням і похованням» від 18.01.2001 р. № 2240-III (далі — *Закон № 2240*).

4. Законом України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11.01.2001 р. № 2213 — III (далі — *Закон № 2213*).

5. Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 р. № 1533-III (далі — *Закон № 1533*).

6. Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV (далі — *Закон про ПДФО*).

7. Законом України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97-ВР, із змінами і доповненнями (далі — *Закон № 400*).

8. Законом України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 22.02.2001 р. № 2272-III (далі — *Закон № 2272*).

Нижче в таблиці 2.20 наведемо об'єкти і ставки розрахунку різних обов'язкових внесків на соціальні заходи для підприємств на загальній системі оподаткування.

Умовні позначення:

ПФ — внесок на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

ВБ — внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

ФСС — внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленим народженням і похованням;

ВНВ — внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійних захворювань України.

При оподаткуванні заробітної плати відзначимо наступне.

Обов'язок нараховувати, утримувати і сплачувати податок з доходів фізичних осіб покладений на підприємства, установи, організації, а також приватних підприємців, які виплачують заробітну плату своїм найманим робітникам.

Вказані особи в *Законі про ПДФО* визначені як податкові агенти.

Відповідно до цього *Закону податковий агент* — це юридична особа (його філія, відділення, інший відособлений підрозділ) або фізична особа, або нерезидент, або його представництво, які незалежно від їх організаційно-правового статусу і способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати і сплачувати цей податок до бюджету від імені і за рахунок платника податку, вести податковий облік і надавати податкову звітність податковим органам згідно *Закону про ПДФО*, а також нести відповідальність за порушення норм цього закону.

Щодо порядку включення заробітної плати до складу об'єкту оподаткування відмітимо, що у відповідності з п. 3-5 ст. 3 *Закону про ПДФО* при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати об'єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України і внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування, які згідно закону справляється за рахунок доходу найманої особи. Причому це стосується заробітної плати, отриманої як за основним місцем роботи, так і за сумісництвом.

Таблиця 2.20

ОБ'ЄКТИ І СТАВКИ НАРАХУВАННЯ РІЗНИХ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ВНЕСКІВ НА СОЦІАЛЬНІ ЗАХОДИ

Вид страхового внеску	Ставка страхового внеску у % до об'єкту стягнення		
	для працедавців (нарахування)	2	для найманих робітників (утримання)
І			3
ПФ	33,2 % — від суми фактичних витрат на оплату праці працівників; 4 % від суми витрат на оплату праці працюючих інвалідів; 4 % від суми витрат на оплату праці всіх працівників громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих; 19,92 % від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників платників фіксованого сільськогосподарського податку		2 %
ВНВ	Страхові тарифи встановлюються залежно від класів професійного ризику виробництва і галузей економіки (конкретні розміри страхових тарифів визначені ЗУ № 2272)		—
ФСС	1,4 %; 0,7 % — для працедавців — на підприємствах і в організаціях громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів складає не менше 50 % загальної чисельності тих, що працюють і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів складає не менше 25 % суми витрат на оплату праці, — окремо для працівників-інвалідів і інших працівників відповідно; 0,5 % — для працедавців — на підприємствах і в організаціях товариств УТОГ і УТОС.		1 % — якщо заробіток перевищує розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи і 0,5 % — якщо заробіток нижче за прожитковий мінімум для працездатної особи (у 2010 році — 869 грн)
ВБ	1,6 %; 0 % — на підприємствах і в організаціях суспільних організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів складає не менше 50 % загальної чисельності тих, що працюють і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів складає не менше 25 % суми витрат на оплату праці в частині витрат на оплату праці найнятих робітників-інвалідів; 0 % — на підприємствах і в організаціях товариств УТОГ і УТОС.		0,6 %

Ставка податку визначена п. 7.1 ст. 7 і п.п. 22.3 ст. 22 *Закону про ПДФО* і, зокрема, з 01.01.2007 р. складає 15 %.

Розрізняється лише місце роботи, де застосовується податкова соціальна пільга, і місце роботи, де така пільга не застосовується. Порядок застосування податкової соціальної пільги регламентований ст. 6 *Закону про ПДФО*.

Податкова соціальна пільга (ПСП) — це розмір доходу громадянина, який має бути вивільнений з об'єкту оподаткування за умови, що розмір місячного доходу у вигляді заробітної плати цього працівника не перевищує прожитковий мінімум для працездатної особи, встановлений Законом України про Державний бюджет на перше січня кожного року, і помноженого на коефіцієнт 1,4. У 2010 році цей показник становить 1220,00 грн (869,00 x 1,4 — округлений до 10,00 грн). Якщо пільга застосовується за наявності неповнолітніх дітей, то вказана сума збільшується кратно кількості дітей.

В законі також розрізняється:

— *загальна ПСП* — на рівні 50 % мінімальної заробітної плати станом на 1 січня поточного року;

— *підвищена ПСП* — у розмірі 150 % від загальної ПСП, для пільгових категорій осіб, що перелічені у пп. 6.1.2 *Закону про ПДФО*;

— *максимальна ПСП* — у розмірі 200 % від загальної ПСП, для осіб, що перелічені у пп. 6.1.3 *Закону про ПДФО*.

З урахуванням викладеного наведемо формулу для розрахунку суми податку з доходів фізичних осіб у вигляді заробітної плати працівників:

$$\text{ПДФО} = (Д - (ПФ + ВБ + ВСС + ПСП)) \times 0,15 \quad (2.3)$$

де *ПДФО* — сума податку з доходів фізичних осіб;

Д — сума доходу, нарахованого у вигляді заробітної плати;

ПФ — внесок на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

ВБ — внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

ВСС — внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням;

ПСП — сума податкової соціальної пільги (якщо вона застосовується).

Зазначимо також, що існує обмеження і максимальної суми доходу працівника у вигляді заробітної плати, з якого сплачуються соціальні внески. Її розмір встановлений на рівні 15 прожиткових

мінімумів для працездатної особи у поточному періоді і у 2010 році становить 13 035 грн.

Синтетичний облік розрахунків за заробітною платою

Узагальнення інформації про розрахунки з персоналом підприємства із оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги і т. ін.), а також про розрахунки за не отримані у встановлений термін суми з оплати праці (розрахунки з депонентами) відповідно до *Інструкції № 291* здійснюється на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Облік на даному рахунку ведеться в розрізі наступних субрахунків:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом субрахунку 661 відображаються нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, премії, інші нарахування, що входять до фонду оплати праці, за дебетом — їх виплата, а також суми утриманих податків, внесків, платежів за виконавчими документами, вартість отриманих матеріалів, продукції і товарів в рахунок заробітної плати і інші утримання з сум оплати праці персоналу.

Субрахунок 662 використовується тільки для відображення розрахунків за не отримані персоналом у встановлений термін суми оплати праці. У такому разі здійснюється запис за дебетом субрахунку 661 і кредитом субрахунку 662. При подальшій виплаті заробітної плати, що була депонована, дебетують субрахунок 662 і кредитують рахунок обліку активів, за допомогою яких погашається заборгованість із заробітної плати.

Субрахунок 663 використовується тільки для відображення розрахунків з персоналом у вигляді допомоги з тимчасової втрати працездатності або часткового безробіття та інших видів оплати праці, які не є заробітною платою.

Розрахунки з персоналом підприємства за іншими операціями, наприклад, за виданими позиками, здійснюється на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і/або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» залежно від виду заборгованості (дебіторської і/або кредиторської).

Аналітичний облік розрахунків з персоналом необхідно вести за кожним працівником, видом виплат і утримань.

При використанні малим підприємством рахунків класу 8 «Витрати за елементами» виникає необхідність в групуванні витрат на

оплату праці персоналу у складі елементу «Витрати на оплату праці» на однойменному рахунку 81.

Для цього всі витрати на оплату праці, відображені за кредитом субрахунків 661 і 663, списуються в дебет рахунку 81 «Витрати на оплату праці» в розрізі наступних субрахунків (табл. 2.21):

Таблиця 2.21

**ЗМІСТ ІНФОРМАЦІЇ, ЩО УЗАГАЛЬНЮЄТЬСЯ НА СУБРАХУНКАХ
РАХУНКУ 81 «ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ» ЗАГАЛЬНОГО ПЛАНУ
РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Код суб- рахунку	Назва субрахунку	Зміст інформації, що узагальнюється на субрахунках
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
811	Виплати за окладами й тарифами	Витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці на підприємстві
812	Премії та заохочення	Витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення і т. ін.) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
813	Компенсаційні виплати	Витрати на гарантійні і компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати, із затримкою виплати заробітної плати і т. ін., в порядку і розмірах, передбачених законодавством
814	Оплата відпусток	Витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячних відрахувань на створення забезпечення майбутніх оплат відпусток
815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	Витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, передбачені законодавством
816	Інші витрати на оплату праці	Інші витрати на оплату праці, що визнаються елементами витрат на оплату праці

Таким чином, за дебетом рахунку 81 «Витрати на оплату праці» відображається сума визнаних витрат на оплату праці персоналу підприємства, а за кредитом — списання в дебет рахунків:

— 23 «Виробництво» — в частині витрат, що підлягають включенню до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) і до складу загальноновиробничих витрат;

— 791 «Результати операційної діяльності» — в частині витрат, віднесених до адміністративних, збутових і інших операційних витрат діяльності.

Якщо ж мале підприємство застосовує *спрощений варіант обліку витрат* у відповідності с п. 44 П(С)БО 25, то всі відображені за дебетом рахунку 81 витрати списуються в дебет субрахунку 791 «Результати операційної діяльності».

Для відображення в бухгалтерському обліку сум нарахувань і утримань, пов'язаних з виплатою доходу персоналу підприємства, використовуються наступні рахунки (субрахунки):

1) субрахунок 641 «Розрахунки за податками» — за кредитом даного субрахунку відображається утримана сума податку з доходів фізичних осіб, за дебетом — його сплата;

2) рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» — використовується для обліку розрахунків за внесками на обов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна і за іншими розрахунками за страхуванням. За кредитом рахунку 65 відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також отримані від органів страхування кошти, за дебетом — погашення заборгованості і витрачання коштів страхування на підприємстві.

Даний рахунок ведеться в розрізі субрахунків:

— 651 «За пенсійним забезпеченням» ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за внесками на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

— 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за внесками на обов'язкове соціальне страхування.

— 653 «За страхуванням на випадок безробіття» — ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за внесками на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

— 654 «За індивідуальним страхуванням» — ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, у разі добровільного страхування і по обов'язковому страхуванню, встановленому законодавством;

— 655 «За страхуванням майна» — ведеться облік розрахунків по страхуванню майна підприємства і майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям;

— 656 «За страхуванням від нещасних випадків»^{*} — ведеться облік розрахунків по внесках до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві.

Аналітичний облік необхідно вести за кожним видом внесків і відрахувань, в розрізі страхувальників і окремих договорів страхування.

При використанні малим підприємством **рахунків класу 8 «Витрати за елементами»** виникає необхідність в групуванні нарахованих відрахувань на соціальні заходи у складі елементу «Відрахування на соціальні заходи» на однойменному рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи».

Приведемо в табл. 2.22 відповідність субрахунків бухгалтерських рахунків 65 і 82 загального Плану рахунків бухгалтерському обліку при відображенні нарахувань на соціальні заходи.

Таким чином, *за дебетом* рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи» відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, а *за кредитом* — списання в дебет:

— рахунку 23 «Виробництво» — в частині витрат, що підлягають включенню у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) і до складу загальновиробничих витрат (тобто в частині відрахувань, яка також списується в дебет рахунку 23);

— субрахунки 791 «Результат операційної діяльності» — в частині витрат, віднесених до адміністративних, збутових і інших операційних витрат діяльності (тобто в частині відрахувань, яка також списується в дебет субрахунку 791).

Якщо ж мале підприємство застосовує *спрощений варіант обліку витрат* у відповідності з п. 44 П(С)БО 25, то всі відображені за дебетом рахунку 82 витрати списуються в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

З урахуванням вищевикладеного в таблиці 2.23 приведемо бухгалтерські записи з нарахування і виплати заробітної плати за *загальним Планом рахунків* бухгалтерського обліку (без використання рахунків класу 9).

^{*} Таке право передбачене Інструкцією 291, в якій вказано, що підприємства виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності можуть додатково вводити нові субрахунки (рахунки другого і третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків загального Плану рахунків.

Таблиця 2.22

ВІДПОВІДНІСТЬ СУБРАХУНКІВ РАХУНКІВ 82 «ВІДРАХУВАННЯ НА СОЦІАЛЬНІ ЗАХОДИ» І 65 «РОЗРАХУНКИ ЗА СТРАХУВАННЯМ»

Субрахунок рахунку 82 (дебет)	Субрахунок рахунку 65 (кредит)	Об'єкт, що знаходить відображення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
821 «Відрахування на пенсійне забезпечення»	651 «За пенсійним забезпеченням»	Відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування
822 «Відрахування на соціальне страхування»	652 «За соціальним страхуванням»	Відрахування на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням
823 «Страхування на випадок безробіття»	653 «За страхуванням на випадок безробіття»	Відрахування на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття
824 «Відрахування на індивідуальне страхування»	654 «За індивідуальним страхуванням» і 655 «За страхуванням майна»	Розрахунки із страховими організаціями по індивідуальному страхуванню працівників і страхуванню майна
825 «Страхування від нещасних випадків»	656 «За страхуванням від нещасних випадків»	Відрахування на обов'язкове соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві і професійного захворювання

Спрощеним Планом рахунків для обліку і узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці передбачений рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

За кредитом рахунку 66 відображаються нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші нарахування, за дебетом — виплата заробітної плати, премій, допомоги і т. ін., а також суми утриманих податків, внесків, платежів за виконавчими документами, вартість отриманих матеріалів, продукції і товарів в рахунок заробітної плати і інші утримання з сум оплати праці персоналу.

Розрахунки з персоналом підприємства за іншими операціями, наприклад, за виданими позиками, здійснюються на рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами» або на рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» залежно від виду заборгованості (дебіторської або кредиторської).

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З НАРАХУВАННЯ І ВИПЛАТИ
ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Відображені витрати на оплату праці:	81	661
	— працівникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг і загальновиrobничому персоналу (підприємствами, що використовують для обліку витрат рахунок 23)	23	81
	— працівникам адміністративно-управлінського апарату, відділу збуту, продавцям, торговим агентам або всім працівникам підприємства (підприємствами, що використовують спрощений варіант обліку витрат)	791	
2	Відображена заробітна плата працівникам за виконану роботу, пов'язану з капітальними інвестиціями (наприклад, заробітна плата працівникам, зайнятим модернізацією і іншим поліпшенням основних засобів)	15	661
3	Відображено надходження в касу підприємства від працівника, що раніше отримав зайву суму заробітної плати (наприклад, в результаті неправильного утримання суми податку)	30	661
4	Відображено надходження на банківський рахунок підприємства суми заробітної плати працівникові від підприємства, на якому раніше працював такий працівник (наприклад, у разі переводу працівника з одного підприємства на інше). До таких надходжень можуть бути віднесені суми нарахованих йому відпускних за невикористані дні відпустки	31	661
5	Відображені нарахування відпускних на підприємствах, що формують забезпечення таких нарахувань	47	661

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
6	Відображені нарахування заробітної плати за рахунок коштів цільового фінансування або цільових надходжень	48	661
7	Відображені нарахування виплат за рахунок коштів страхування (наприклад, нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності)	65	661
8	Проведені утримання із заробітної плати:		
	— внеску до Пенсійного фонду	661	651
	— внеску до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності		652
	— внеску до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття		653
	— податку з доходів фізичних осіб		641
	— раніше виданих позик		377
	— профспілкових внесків		685
9	Нараховані внески на соціальні заходи до:	82	65
	— Пенсійного фонду	821	651
	— Фонду соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності	822	652

	— Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійно-го захворювання	825	656
	— Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	823	653
	з подальшим списанням:		
	— до складу витрат на виробництво і загальновиробничих витрат (підприємствами, що використовують для обліку витрат рахунок 23)	23	82
	— на фінансові результати діяльності в частині, що не включаються у виробничі і загальновиробничі витрати або всієї суми відрахувань підприємствами, що використовують спрощений варіант обліку витрат	791	
10	Утримана із заробітної плати працівників вартість виданих проїзних документів, путівок в санаторії, у дома відпочинку і т. ін.	661	33
11	Погашена заборгованість засновника підприємства, що є працівником, за внесками до статутного капіталу шляхом утримання із заробітної плати	661	46
12	Утримані із заробітної плати працівників суми за проживання в квартирах, гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства	661	685
13	Відображені в рахунок погашення заборгованості по заробітній платі працівникам підприємства:		
	— реалізація готової продукції	661	701
	— реалізація товарів		702
	— реалізація робіт і послуг		703

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
	— реалізація оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів і т. ін.)		712
	— плата за оренду працівником майна підприємства		713
14	Виплачена з каси заробітна плата	661	30
15	Відображена виплата заробітної плати працівникам шляхом перерахування сум на рахунки працівників у банках	661	31
16	Сплачені відрахування на соціальні заходи до:		
	— Пенсійного фонду	651	31
	— Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	652	
	— Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійно-го захворювання	656	
	— Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	653	
17	Сплачений податок з доходів фізичних осіб	641	31
18	Депонують суми своєчасно не отриманої заробітної плати	661	662
19	Видана позика працівникові підприємства (якщо це передбачено колективним договором)	377	301

Аналітичний облік розрахунків з персоналом необхідно вести за кожним працівником, видами виплат і утримань.

Облік і узагальнення інформації про суми внесків на соціальні заходи і податку з доходів фізичних осіб, пов'язаних з нарахуванням і виплатою доходів персоналу підприємства, ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Як було вже відмічено, підприємствам доцільніше відкривати окремі субрахунки до синтетичного рахунку за видами платежів. Так, для обліку платежів, пов'язаних з нарахуванням і виплатою доходів персоналу підприємства, доцільно відкрити наступні субрахунки до рахунку 64:

«Податок з доходів фізичних осіб»;

«Внесок до Пенсійного фонду»;

«Внесок до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності»;

«Внесок до Фонду соціального страхування від нещасних випадків»;

«Внесок до Фонду соціального страхування на випадок безробіття».

Така деталізація дозволить полегшити процес заповнення звітності за даними платежами.

За кредитом рахунку 64 відображаються суми нарахованих і утриманих платежів, пов'язаних з виплатою доходів персоналу підприємства, а за дебетом — їх перерахування.

Суми нарахованої заробітної плати і інших виплат персоналу, а також пов'язаних з цим нарахованих внесків на соціальні заходи, підлягають відображенню за дебетом рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» з подальшим списанням таких сум в дебет рахунків:

— 23 «Виробництво» — в частині витрат, що підлягають включенню у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) і до складу загальновиробничих витрат;

— 79 «Фінансові результати» — в частині витрат, віднесених до адміністративних, збутових та інших операційних витрат діяльності.

Якщо ж мале підприємство застосовує спрощений варіант обліку витрат у відповідності с п. 44 П(С)БО 25, то всі відображені за дебетом рахунку 84 витрати списуються в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

З урахуванням вищевикладеного в таблиці 2.24 приведемо бухгалтерські записи з нарахування і виплати заробітної плати за *спрощеним Планом рахунків* бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.24

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З НАРАХУВАННЯ І ВИПЛАТИ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ
ЗА СПРОЩЕНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Відображені витрати на оплату праці: — працівникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг, виправленням браку, працівникам апарату управління цехами, ділянками — працівникам адміністративно-управлінського апарату, відділу збуту, продавцям, торговим агентам, зайнятим дослідженнями і розробками і ін., або всього персоналу підприємства при використанні спрощеного варіанту обліку витрат	84 23 79	66 84
2	Відображені витрати на оплату праці працівникам, зайнятим запобіганням або ліквідацією наслідків надзвичайних подій	85 79	66 85
3	Відображені витрати на оплату праці працівникам за виконану роботу, пов'язану з капітальними інвестиціями (наприклад, заробітна плата працівникам, зайнятим модернізацією і іншим поліпшенням основних засобів)	15	66
4	Відображено надходження в касу підприємства грошових коштів від працівника, що раніше отримав зайву суму заробітної плати (наприклад, в результаті неправильного утримання суми податку)	30	66
5	Відображені нарахування відпускних на підприємствах, що формують забезпечення таких нарахувань, а також нарахування заробітної плати за рахунок коштів цільового фінансування або цільових надходжень	47	66
6	Відображені нарахування виплат за рахунок коштів фонду соціального страхування (наприклад, нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності з 6-го дня непрацездатності)	64	66

7	Проведені утримання із заробітної плати:		66	64
	— внесків до Пенсійного фонду, до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, податку з доходів фізичних осіб			
	— профспілкових внесків, суми за проживання в квартирах, гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства			68
	— суми раніше виданої позики			37
	— вартості виданих проїзних документів, путівок в санаторії, удома відпочинку і т. ін..			30
	— заборгованості засновника підприємства, що є працівником, по внесках в статутний капітал шляхом утримання із заробітної плати			40
8	Нараховані внески на соціальні заходи, пов'язані з виплатою доходів:		84	64
	— працівникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг, управлінням браку, працівникам апарату управління цехами, ділянками		23	84
	— працівникам адміністративно-управлінського апарату, відділу збуту, продавцям, торговим агентам, зайнятим дослідженнями і розробками і ін., або всьому персоналу підприємства при використанні спрощеного варіанту обліку витрат		79	
9	Відображена виплата з каси підприємства заробітної плати		66	30
10	Відображена виплата заробітної плати працівникам шляхом перерахування сум на рахунки працівників у банках		66	31
11	Сплачені внески на соціальні заходи і податок з доходів фізичних осіб, пов'язані з виплатою доходів		64	31
12	Відображена реалізація працівникам підприємства готової продукції, товарів, робіт, послуг, оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів і т. ін.) в рахунок погашення заборгованості по заробітній платі		66	70

2.2.5. Облік витрат на виробництво

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності регламентовані *П(С)БО 16*, норми якого застосовуються підприємствами, організаціями і іншими юридичними особами незалежно від форм власності (окрім банків і бюджетних установ).

Відповідно до *Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затвердженого Міністерством фінансів України від 31.03.99 р. № 87, із змінами і доповненнями* (далі — *П(С)БО 3*), і *П(С)БО 16* під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками).

Згідно *п.п. 9.2 п. 9 П(С)БО 16* не визнаються витратами суми попередньої (авансової) оплати запасів, робіт, послуг. Таким чином, відображення витрат в бухгалтерському обліку не залежить від дати оплати запасів, робіт, послуг.

Основою організації обліку виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат. У світовій практиці витрати прийнято класифікувати за наступними ознаками:

- за складом: фактичні, планові або прогнозні;
- за відношенням до обсягу виробництва: змінні, постійні;
- за ступенем усереднення: загальні, середні (витрати на одиницю);
- за функцією управління: виробничі, комерційні, адміністративні;
- за способом віднесення на собівартість: прямі, непрямі;
- за порядком віднесення витрат на період генерування прибутку: на період, на продукт.

На особливу увагу заслуговують витрати за способом віднесення на собівартість виробів (прямі і непрямі), оскільки розподіл витрат з рахунків класу 8 здійснюється саме за цією ознакою.

Для суб'єктів малого підприємництва *п. 44 П(С)БО 25* передбачений спрощений порядок списання витрат. Основний сенс спрощення полягає перш за все в скороченні облікової роботи при списанні витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (товарів), виконанням робіт і наданням послуг. Відзначимо, що *п. 44 П(С)БО 25* не передбачає використання рахунку 23 «Виробництво».

Крім того, суб'єкти малого підприємництва можуть використовувати варіант обліку витрат на виробництво, відповідний *П(С)БО 16*, який передбачає використання рахунку 23 «Виробництво».

Таким чином, суб'єкти малого підприємництва можуть за вибором застосовувати варіант із обліку витрат на виробництво з використанням рахунку 23, так і другий спрощений варіант — без використання рахунку 23. Проте другий варіант суперечить *Інструкції № 291*, оскільки в ній передбачено обов'язкове використання рахунку 23 незалежно від того, кваліфікується підприємство як суб'єкт малого підприємництва або ні. При подібному списанні витрат порушується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Розглянемо більш детально обидва варіанти.

Перший варіант — з використанням рахунку 23.

Особливість застосування першого варіанту полягає в тому, що підприємство всю суму прямих витрат, понесених у зв'язку з виконанням робіт і наданням послуг, щомісячно списує з кредиту рахунків класу 8 в дебет рахунку 23.

У виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) (у дебет рахунку 23) у відповідності з п. 11 П(С)БО 16 включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі і розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізовується, і на вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством самостійно, що фіксується в розпорядчому документі про встановлення облікової політики.

До складу *прямих матеріальних витрат* включається вартість сировини і основних матеріалів, що складають основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних і інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

До складу *прямих витрат на оплату праці* включаються заробітна плата і інші виплати робочим, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, і які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

До складу *інших прямих витрат* включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема:

- відрахування на соціальні заходи;
- плата за оренду земельних і майнових паїв;
- амортизація;

— втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої по технологічних причинах продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Перелік загальновиробничих витрат, приведений в п. 15 П(С)БО 16, включає:

— витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

— амортизацію основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

— амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

— витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

— витрати на удосконалення технології і організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

— витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

— витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників і апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

— витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

— інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простой тощо).

До складу виробничої собівартості можуть бути віднесені не всі загальновиробничі витрати, а тільки змінні і частина постійних, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції (виконання робіт, надання послуг) і нормальної виробничої потужності, а

залишок постійних загальновиробничих витрат — зараховується до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Для підприємств, що використовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», нерозподілені постійні загальновиробничі витрати списуються в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Іншими словами, постійні загальновиробничі витрати повинні щомісячно розподілятися між рахунком 23 «Виробництво» і субрахунком 791 «Результат операційної діяльності».

Тобто для такого розподілу згідно п. 16 П(С)БО 16 загальновиробничі витрати підрозділяються на:

- змінні;
- постійні (згруповані, у свою чергу, на: розподілені і нерозподілені).

До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються пропорційно зміні обсягу діяльності.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

При цьому перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюються підприємством самостійно виходячи із специфіки його діяльності (п. 16 П(С)БО 16), що фіксується в наказі про облікову політику підприємства.

Постійні загальновиробничі витрати, як вказано вище, відносяться до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в частині відповідної *нормальної виробничої потужності*.

При цьому нормальна потужність (п. 4 П(С)БО 16) є очікуваним середнім обсягом діяльності, який може бути досягнутий в умовах звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Оскільки фактична потужність за звітний період може відрізнятися від нормальної як у бік збільшення, так і у бік зменшення, то для встановлення величини постійних загальновиробничих витрат, які підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) звітного періоду, необхідно запланувати на одиницю бази розподілу *норматив (коефіцієнт) постійних витрат*. Для цього визначаються показники величини постійних загальновиробничих витрат і бази розподілу вказаних витрат, відповідні нормальній потужності підприємства. Відношенням розміру постійних загальновиробничих витрат до показника бази розподілу при нормальній потужності підприємства визначається норматив постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу.

Під *базою розподілу* розуміється показник (грошовий або натуральний), з розрахунку на одиницю вимірювання якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

База розподілу встановлюється самим підприємством і це можуть бути:

- години роботи;
- заробітна плата;
- обсяг діяльності (наприклад, кількість готової продукції — штук, тон, куб. м тощо або обсяги послуг чи робіт у вартісному виразі);
- прямі витрати і т. ін..

Наприклад, на підприємствах, де застосовується в основному ручна праця, за базу розподілу доцільно приймати відпрацьовані людино-години, на повністю автоматизованому виробництві — машино-години.

Вибрана підприємством база розподілу відображається в наказі про облікову політику підприємства.

У випадку якщо фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду буде менше розрахованого нормативу, у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) звітного періоду включається величина постійних загальновиробничих витрат, що фактично склалася, а не сума, обчислена за допомогою нормативу.

Якщо ж фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду перевищить розрахований норматив, до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підлягає віднесенню тільки частина постійних загальновиробничих витрат звітного періоду в межах такого нормативу.

Загальна сума постійних розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат не може перевищувати суму фактичних постійних загальновиробничих витрат.

Таким чином можна зробити висновок, що нерозподілені постійні загальновиробничі витрати звітного періоду виникають тільки у разі, коли сума таких постійних витрат, що склалася фактично, перевищить рівень нормативу, а фактичний обсяг виробництва буде менше так званої нормальної потужності підприємства. Інакше вся сума постійних витрат буде віднесена до складу витрат на виробництво.

При здійсненні калькуляції, виникає необхідність розподілену частину загальновиробничих витрат включити у виробничу собівартість окремих замовлень, видів продукції (робіт, послуг).

Порядок такого розподілу в *П(С)БО 16* не приводиться, оскільки це є одним з елементів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, елементи якого встановлюються підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику підприємства.

Такий розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькуляції повинен проводитися пропорційно вибраній базі розподілу, яка може бути між об'єктами калькуляції однією з приведених вище.

Для розподілу вказаних витрат між об'єктами необхідно визначити норматив (коефіцієнт) витрат на одиницю об'єкту калькуляції співвідношенням фактичної суми розподілених загальновиробничих витрат до величини бази розподілу за звітний період. Потім, помноживши розрахований норматив розподілених загальновиробничих витрат на величину бази розподілу, що відноситься до даного об'єкту витрат (виду продукції, робіт, послуг), визначають частину загальновиробничих витрат, що включається у виробничу собівартість даного виду продукції (робіт, послуг) в звітному періоді.

Для обліку загальновиробничих витрат відповідно до *Інструкції № 291* підприємство може відкрити окремий субрахунок, наприклад 23/ «Загальновиробничі витрати». Щомісячно сума, що враховується на субрахунку 23/«Загальновиробничі витрати» в частині розподілених загальновиробничих витрат списується в дебет рахунку 23 «Виробництво», а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати списуються в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Далі щомісячно вся сума фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом готової продукції, з кредиту рахунку 23, списується в дебет рахунку 26 «Готова продукція».

Крім того, підприємствам, що застосовують даний варіант і спрощений План рахунків, *Методичними рекомендаціями № 422* дозволено собівартість реалізованої готової продукції списувати без ділення на собівартість залишку готової продукції. У такому разі підприємства також повинні оцінювати залишок готової продукції на кінець періоду за справедливою вартістю за даними кількісного (оперативного) обліку руху готової продукції. Визначена таким чином вартість залишку готової продукції відображається за дебетом рахунку 26 «Готова продукція» і кредитом рахунку 79 «Фінансові результати».

Другий варіант — без використання рахунку 23.

У відповідності с п. 44 *П(С)БО 25* суб'єкти малого підприємства можуть всю суму витрат операційної діяльності з кредиту рахунків класу 8 «Витрат за елементами» списувати в дебет рахунку 79 «Фінансові результати». У таких випадках вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції визначається в наступному порядку.

1. Інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється

за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці з відображенням бухгалтерським записом:

Дт 23 «Виробництво» і Кт 79 «Фінансові результати».

Отже, при використанні даного підходу вартість незавершеного виробництва «оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці». Відразу виникає питання: чому незавершене виробництво оцінюється тільки за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці, бо, окрім цих показників, до складу незавершеного виробництва включаються інші прямі витрати і змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати (згідно П(С)БО 16)?

Відзначимо, що для підприємств, що не використовують рахунки класу 9, а також рахунок 23, відстежити суми інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих і постійних розподілених загальновиробничих витрат також практично неможливо. Ймовірно, саме це і послужило приводом для подібної оцінки вартості незавершеного виробництва.

Що стосується прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці, то їх точне визначення для конкретного об'єкту незавершеного виробництва також справа непросте, оскільки Інструкцією № 291 не передбачається ведення аналітики за рахунками класу 8.

Таким чином, суб'єктам малого підприємництва, що використовують цю методiku, найдоцільніше вести аналітику за рахунками 80 і 81 або оцінювати показники матеріальних витрат і витрат на оплату праці за встановленими на підприємстві нормативами.

2. На підставі первинних документів, якими оформляється рух (виготовлення, передача в місця зберігання, видаток на сторону, реалізація) готової продукції, підприємство забезпечує кількісний (оперативний) облік виготовленої, відпущеної, а також залишку готової продукції за центрами відповідальності. Залишок готової продукції, встановлений за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу, оцінюється за справедливою вартістю (тобто за ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції) і відображається в звітному місяці бухгалтерським записом:

Д-т 26 «Готова продукція» і К-т 79 «Фінансові результати».

В такому ж порядку оцінюється і відображається вартість залишків напівфабрикатів власного виробництва, якщо підприємство їх враховує на рахунку 25 «Напівфабрикати» (для загального Плану рахунків). Тобто вартість залишку напівфабрикатів відображається за дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» і кредитом рахунку 79 «Фінансові результати».

Нагадаємо, що проведення подібних корегувань при другому варіанті передбачено для дотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат. Проте насправді баланс доходів і витрат буде дотриманий лише **приблизно**, тому що корегування витрат по незавершеному виробництву проводиться тільки на суму прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці, а не на всю його вартість. Крім того, порядок визначення справедливої вартості готової продукції сам по собі неоднозначний. У такому разі, якщо можливо визначити розмір інших прямих і накладних (загальноновиробничих) витрат — доцільніше робити корегування з урахуванням їх величини.

З урахуванням викладеного вище відносно другого варіанту відзначимо наступне. Судячи з усього, подібне зарахування залишку незавершеного виробництва на рахунок 23 має значення виключно для цілей складання фінансової звітності. Таким чином, в наступному звітному періоді незалежно від того, чи завершено виробництво продукції, продана вона чи ні, вся сума залишку має бути списана проводкою Д-т 79 — К-т 23.

Те ж саме стосується і готової продукції, виявленої при інвентаризації і відображеною проводкою Д-т 26 — К-т 79. У наступному звітному періоді її вартість має бути списана зворотною кореспонденцією рахунків незалежно від того, реалізована продукція чи ні.

Відзначимо, що цю методику списання витрат (невикористання рахунку 23) для виробничих підприємств навряд чи можна назвати прийнятною. Це ж стосується і тих суб'єктів малого підприємництва, які не перейшли на сплату єдиного податку, адже перерахунок згідно *п. 5.9 ст. 5 Закону про оподаткування прибутку* прив'язаний до даних бухгалтерського обліку, в якому, як вже наголошувалося, вартість незавершеного виробництва і готової продукції буде спотворена.

Доцільніше цю методику використовувати підприємствам, що надають послуги або виконують роботи.

Слід зазначити, що проведення інвентаризації обов'язкове не тільки для спрощеного варіанту обліку витрат, але і перед складанням річної фінансової звітності відповідно до *ст. 10 Закону № 996*.

Крім того, за наслідками інвентаризації, вартість не підданих обробці (використанню) сировини і матеріалів, деталей, не завершеної збіркою і комплектуванням продукції (тобто незавершеного виробництва), як для першого, так і для другого варіантів, методом «червоне сторно» зараховується до складу відповідних активів (сировини, матеріалів) бухгалтерським записом:

1) для першого варіанту — записом, яким такі цінності були заздалегідь списані у виробництво. Наприклад:

Д-т 801 «Витрати сировини і матеріалів» і К-т 201 «Сировина і матеріали»,

Д-т 23 «Виробництво» і К-т 801 «Витрати сировини і матеріалів».

2) для другого варіанту — вартість зарахованого за наслідками інвентаризації залишку сировини і матеріалів, не підданого обробці, відображається звичайним записом:

Дт 201 «Сировина і матеріали» і Кт 791 «Результат операційної діяльності»,

але при цьому зменшується показник матеріальних витрат (оборот рахунку 80) методом «червоного сторно». Наприклад, в даному випадку:

Д-т 801 «Витрати сировини і матеріалів» і К-т 801 «Витрати сировини і матеріалів».

Розглянемо використання даних варіантів обліку витрат на умовному прикладі. Протягом місяця на виробництво продукції списані сировина і матеріали на суму 1000 грн, нарахована заробітна плата виробничому персоналу — 500 грн, нараховані відрахування на соціальні заходи на заробітну плату виробничому персоналу (38,0 %) — 190,00 грн; нарахована амортизація виробничого устаткування — 200 грн. Вартість залишку сировини, не підданого обробці, склала 100 грн.

За підсумками звітнього періоду незавершене виробництво не пройшло всі стадії, а отже, готова продукція не реалізована.

В кінці періоду за наслідками інвентаризації рахунки 79 і 23 відкориговані.

У бухгалтерському обліку за загальним Планом рахунків бухгалтерського обліку (без використання рахунків класу 9) будуть зроблені наступні записи (табл. 2.25):

Облік з використанням загального плану рахунків і журнально-ордерної форми обліку. Інструкцією № 291 для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок 23 «Виробництво», до якого можуть бути відкриті окремі субрахунки для обліку за видами виробництва. Наприклад, «Основне виробництво», «Допоміжне виробництво».

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються;

— прямі матеріальні, трудові і інші прямі витрати;

— розподілені загальновиробничі витрати;

— втрати від нестачі продукції (робіт, послуг) за технологічними причинами;

— суми незавершеного виробництва за наслідками інвентаризації підприємствами, що використовують спрощений варіант обліку витрат.

Таблиця 2.25

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З ОБЛІКУ ВИТРАТ
НА ВИРОБНИЦТВО ЗА ДВОМА ВАРІАНТАМИ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Перший варіант		Другий варіант (без рахунку 23)	
			дебет	кредит	дебет	кредит
1	Відпущені у виробництво сировина і матеріали	1000	801	201	801	201
		1000	23	801	791	801
2	Нарахована заробітна плата виробничому персоналу	500	811	661	811	661
		500	23	811	791	811
3	Нараховані відрахування на соціальні заходи виробничих робочих	190	82	65	82	65
		190	23	82	791	82
4	Нарахована амортизація виробничого устаткування	200	831	131	831	131
		200	23	831	791	831
5	Відображено коректування витрат на вартість залишку сировини, не підданої обробці, методом «червоне сторно» за винятком запису: Дт 201 — Кт 791	100	801	201	201	791
		100	23	801	801	801
6	Відображена сума незавершеного виробництва за наслідками інвентаризації (для другого варіанту)	1790	—	—	23	791

За кредитом даного рахунку відображаються:

- вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27);
- вартість виконаних робіт і послуг (у дебет субрахунку 791);
- собівартість виготовлених в допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг і т. ін.).

Крім того, оскільки відповідно до *Інструкції № 291* підприємствами, що використовують тільки рахунки класу 8 і зважаючи на те, що вони не використовують рахунки класу 9, зокрема, рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», списання виробничих накладних (загальновиробничих) витрат здійснюється в дебет рахунку 23.

У зв'язку з цим можна порекомендувати відкрити до даного рахунку окремий субрахунок з обліку загальновиробничих витрат з метою проведення їх розподілу на ті, що включаються і не включаються у виробничу собівартість (наприклад, 23/«Загальновиробничі витрати»). Проте це можливо тільки для тих підприємств, які при відображенні витрат використовують рахунок 23, а не спрощений варіант обліку витрат.

У такому разі сума, що враховується на субрахунку 23/ «Загальновиробничі витрати», щомісячно підлягає списанню:

- у дебет рахунку 23 «Виробництво» — в частині розподілених загальновиробничих витрат;

- у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» — в частині нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.

Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» можна вести за:

- видами виробництв;
- статтями витрат;
- видами або групами виготовленої продукції.

Підприємствами, що використовують тільки рахунки класу 8, всі здійснені витрати операційної діяльності мають бути згруповані на рахунках класу 8 (рахунки 80, 81, 82, 83, 84) з подальшим списанням залежно від економічної суті витрат. Якщо витрати можна характеризувати як:

- ✓ прями, то вони списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво»;
- ✓ накладні (загальновиробничі), то вони списуються в дебет окремого субрахунку до рахунку 23 «Виробництво», на якому ведеться облік загальновиробничих витрат (субрахунок 23/ «Загальновиробничі витрати»);
- ✓ що не є прямими або накладними (наприклад, адміністративні, витрати на збут, інші непрямі витрати) — то вони списуються в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Як вказано в П(С)БО 16, виробнича собівартість продукції *зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується, і на вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, яка використовується на самому підприємстві*. Це відноситься і до відображення оприбуткованих поворотних відходів з виробництва, які надалі можуть бути використані на підприємстві або реалізовані на сторону. У бухгалтерському обліку оприбуткування даних матеріальних цінностей підприємствами, що застосовують для обліку витрат рахунок 23, відображається записами:

1. На вартість оприбуткованої супутньої продукції:

Д-т 209 «Інші матеріали» — К-т 23 «Виробництво» — якщо така продукція підлягає споживанню самим підприємством в процесі подальшого виробництва;

або

Д-т 26 «Готова продукція» — К-т 23 «Виробництво» — якщо така продукція підлягає реалізації на сторону.

2. На вартість оприбуткованих поворотних відходів:

Д-т 209 «Інші матеріали» — К-т 23 «Виробництво».

Якщо підприємства використовують спрощений варіант обліку, то бухгалтерські записи для відображення оприбуткування поворотних відходів і супутньої продукції такі ж, але замість рахунку 23 «Виробництво» використовується субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

При відображенні оприбуткування поворотних відходів і супутньої продукції, яка надалі буде використана для виробництва підприємствами, що застосовують рахунки класу 8, існують деякі особливості. Так, при первинному списанні сировини і матеріалів у виробництво, їх вартість відображається у складі елементу «Матеріальні витрати» на субрахунку 801 «Витрати сировини і матеріалів». Надалі при використанні таких поворотних відходів і супутньої продукції у виробництві їх вартість буде врахована у складі собівартості виготовленої продукції (у періоді списання їх у виробництво). Отже, в обліку витрати, згруповані за елементами, повинні відображатися в цьому ж звітному періоді. Виникає ситуація, за якою вартість таких відходів може бути двічі відображена у складі елементу витрат «Витрати сировини і матеріалів». Це приведе до спотворення облікових даних, і, як наслідок, до неправильного заповнення форми № 2-м Звіту про фінансові результати (код рядка 090, який заповнюється на підставі обороту рахунку 80 «Матеріальні витрати»).

В даному випадку можна порекомендувати у момент оприбуткування поворотних відходів на величину їх вартості провести зменшення обороту по субрахунку 801 «Витрати сировини і матеріалів» корегуванням методом «червоного сторно»:

Д-т 801 і К-т 801

Таким чином, буде забезпечено достовірне відображення витрат підприємства звітного періоду за елементами витрат. У підприємств, які не використовують рахунки класу 8, таких проблем не виникне зважаючи на відсутність ведення «поелементного» обліку витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Для обліку і узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначений рахунок 24 «Брак у виробництві». За брак у виробництві вважаються продукція, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додатко-

вих витрат на виправлення. Брак продукції підрозділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, і внутрішній, який виявлений в процесі виробництва. Залежно від характеру відхилень від нормативів брак може бути остаточним або виправним.

За дебетом рахунку 24 відбиваються витрати:

- по виявленому зовнішньому і внутрішньому браку (вартість невиправного, остаточного браку і витрати на виправлення браку);
- на гарантійний ремонт в об'ємі, що перевищує норму;
- на утримання гарантійних майстерень.

За кредитом даного рахунку відображають суми:

- віднесені у зменшення витрат на брак;
- які списуються у витрати на виробництво як втрати від браку;

— зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримань з винуватців браку; суми відшкодувань, отримані від поставальників недоброякісних матеріалів і напівфабрикатів, що зумовили брак продукції.

Аналітичний облік на рахунку 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництва.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух напівфабрикатів власного виробництва *Інструкцією № 291* призначений рахунок 25 «Напівфабрикати». На даному рахунку, як передбачено в *Інструкції № 291*, ведуть облік напівфабрикатів власного виробництва підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція.

До напівфабрикатів відноситься продукція, яка не пройшла всіх встановлених технологічним процесом стадій виробництва і потребує доопрацювання або доукомплектування. Зокрема, на цьому рахунку малих підприємств можуть враховуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: сира гума і клей в гумовій промисловості; солод в пивоварній промисловості; пряжа і сирець в текстильній промисловості.

Підприємства, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки враховують на рахунку 23 «Виробництво» з організацією оперативного обліку їх руху в цехах (ділянках) виробництва.

За дебетом рахунку 25 «Напівфабрикатів» відображається надходження (створення) напівфабрикатів, за кредитом — вибуття напівфабрикатів в результаті продажу, передачі в подальшу перероб-

ку, безвідплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Аналітичний облік напівфабрикатів ведеться за видами напівфабрикатів, визначених виходячи з потреб підприємства.

Відзначимо, що описане вище відображення витрат на рахунках 23, 24 і 25 застосовується підприємствами, що використовують дані рахунки для відображення витрат на виробництво. Якщо ж підприємства використовують спрощений варіант обліку витрат, передбачений п. 44 П(С)БО 25, всі згруповані витрати на рахунках класу 8 списуються в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». І після проведення інвентаризації встановлюються залишки незавершеного виробництва бухгалтерським записом:

Д-т 23 «Виробництво» — К-т 791 «Результат операційної діяльності».

Найбільш поширену кореспонденцію рахунків, вживану для відображення в бухгалтерському обліку витрат на виробництво за загальним Планом рахунків (без використання рахунків класу 9), приведемо в табл. 2.26.

Регістри бухгалтерського обліку. Обліковими регістрами, призначеними для хронологічного, систематичного накопичення, групування і узагальнення інформації про витрати виробничої діяльності, у тому числі і витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), що містяться в прийнятих до обліку первинних документах, є передбачені *Методичними рекомендаціями № 356 Журнал 5* або 5А.

Підприємства, що застосовують рахунки класу 8 «Витрат за елементами», повинні використовувати Журнал 5А, в якому для обліку витрат діяльності передбачені розділи Ш А «Витрати діяльності» і Ш Б «Витрати за елементами».

Таким чином, всі витрати по підприємству в цілому, незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони враховуються, відображаються (у розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі.

У Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат.

Записи в даний регістр виконуються на підставі первинних облікових документів із заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, витрачання матеріальних ресурсів і інших витрат. При цьому витрати розподіляються за напрямками (рахунками, субрахунками, статтями калькуляції і т. ін.).

Підсумкові дані з цих журналів заносяться в Головну книгу.

Таблиця 2.26

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО
ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Групування витрат операційної діяльності за елементами			
1	Відображена вартість запасів, використаних для виробництва продукції, для обслуговування виробництва продукції, на збут продукції, для здійснення іншої операційної діяльності:	80	20
	— сировини і матеріалів	801	201
	— купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів	802	202
	— палива і енергії	803	203
	— тари і тарних матеріалів	804	204
	— будівельних матеріалів	805	205
	— запасних частин	806	207
	— матеріалів сільськогосподарського призначення	807	208
	— товарів	808	281
	— витрат інших матеріалів і послуг	809	209
			63
			377
			685

2	Зменшена вартість переданих у виробництво виробничих запасів, на суму не використаних на кінець місяця: для підприємств, що використовують для обліку витрат рахунок 23 (методом «сторно»)			80	20
	— сировини і матеріалів			801	201
	— купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів			802	202
	— палива і енергії			803	203
	— тари і тарних матеріалів			804	204
	— будівельних матеріалів			805	205
	— запасних частин			806	207
	— матеріалів сільськогосподарського призначення			807	208
	— товарів			808	281
	— витрат інших матеріалів			809	209
	— для підприємств, що не використовують для обліку витрат рахунок 23 (другий варіант)			20	791
	і одночасно методом «сторно»			80 *	80*
	* Відповідні субрахунки.				
3	Відображені витрати на оплату праці працівників, зайнятих виробництвом продукції, працівників апарату управління цехами, ділянками, адміністративно-управлінського персоналу, працівників відділу збуту і ін., в частині:			81	661
	— виплат за окладами і тарифами			811	661
	— виплат премій і заохочень			812	
	— компенсаційні виплати			813	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	— оплати щорічних відпусток або щомісячних відрахувань на створення забезпечень майбутніх оплат відпусток	814	
	— оплати іншого невідпрацьованого часу, передбачена законодавством	815	
	— інших витрат на оплату праці	816	
	Відображено нарахування внесків на соціальні заходи на фонд оплати праці:	82	65
4	— до Пенсійного фонду	821	651
	— до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	822	652
	— до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України	825	656
	— до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	823	653
	Нарахована амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів:	83	13
5	— основних засобів	831	131
	— інших необоротних матеріальних активів	832	132
	— нематеріальних активів	833	133

6	Відображені інші операційні витрати, наприклад, вартість робіт, послуг сторонніх організацій, витрати від псування цінностей і ін.	84	63
			37
			20
			22
			47
Формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)			
Для підприємств, що застосовують для обліку витрат рахунок 23 (перший варіант)			
Облік витрат на виробництво			
1	Включені у виробничу собівартість продукції прямі матеріальні витрати:	23	80
	— сировини і матеріалів	23	801
	— купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів		802
	— палива і енергії		803
	— тари і тарних матеріалів		804
	— будівельних матеріалів		805
	— запасних частин		806
	— матеріалів сільськогосподарського призначення		807
	— товарів		808
	— витрат інших матеріалів		809
2	Відображена передача напівфабрикатів власного виробництва на виробництво продукції*	23	25 або 23
* В даному випадку рахунки класу 8 не використовують, оскільки при формуванні собівартості напівфабрикатів витрати на їх виготовлення були згруповані в розрізі елементів витрат			

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
3	Зменшена вартість переданих у виробництво виробничих запасів на суму не використаних на кінець місяця методом «червоного сторно»:	23	80
	— сировини і матеріалів	23	801
	— купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів		802
	— палива і енергії		803
	— тари і тарних матеріалів		804
	— будівельних матеріалів		805
	— запасних частин		806
	— матеріалів сільськогосподарського призначення		807
	— товарів		808
	— витрат інших матеріалів		809
4	Включені у виробничу собівартість продукції витрати на оплату праці працівників, зайнятих виробництвом продукції:	23	81
	— виплати по окладах і тарифах	23	811
	— виплати премій і заохочень		812
	— виплати компенсаційних виплат		813

	— оплата щорічних відпусток або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх оплат відпусток		814
	— оплата іншого невідпрацьованого часу, передбачена законодавством		815
	— інші витрати на оплату праці		816
5	Включена у виробничу собівартість продукції сума відрахувань на соціальні заходи на фонд оплати праці працівників, зайнятих виробництвом продукції:	23	82
	— до Пенсійного фонду	23	821
	— до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності		822
	— до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України		822
6	— до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття		823
	Включена у виробничу собівартість продукції сума амортизаційних відрахувань, нарахована по виробничих необоротних активах:	23	83
	— основних засобах	23	831
7	— інших необоротних матеріальних активів		832
	— нематеріальних активів		833
	Віднесені до складу виробничої собівартості втрати унаслідок технічно неминучого браку і витрати на його виправлення	23	24
8	Розподілені загальноновиробничі витрати між об'єктами виробництва	23	23
9	Виявлені надлишки незавершеного виробництва при проведенні інвентаризації	23	719

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
10	Включені у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) суми витрат на відрядження, податків, зборів і інших витрат (у разі можливості віднесення до конкретного об'єкту витрат)	23	84
11	Оприбутковані поворотні відходи з виробництва	20	23
	Одночасно методом «червоного сторно»	80	80
12	Оприбуткована попутна продукція по цінах, передбачених для її обліку, в комплексному виробництві	20 і/або 26	23
13	Виявлений остаточної несправності брак (за фактичною собівартістю браку)	24	23
14	Віднесені наднормативні витрати, виявлені при інвентаризації, на фінансові результати діяльності	791	23
15	Проведено зниження ціни незавершеного виробництва	791	23
16	Списана недостача незавершеного виробництва понад норми природного убутку, якщо на момент виявлення не встановлена винна особа	791	23
17	Списано незавершене виробництво продукції (робіт, послуг) і проведеної, але не оприбуткованої на склад продукції, втрачених унаслідок надзвичайних подій	791	23
18	Списана фактична виробнича собівартість виготовлених:		
	— необоротних активів	15	23
	— МПП	22	
	— напівфабрикатів власного виробництва	25	

19	Списана фактична виробнича собівартість завершеної виробництва продукції	26	23
20	Списана фактична собівартість реалізованих робіт і послуг	791	23
21	Списана фактична виробнича собівартість робіт і послуг власного виробництва, використаних на:		
	— виробництво продукції (робіт, послуг), загальновиробничі цілі	23	23
	— адміністративні, збутові потреби, проведення досліджень і розробок, утримання об'єктів соціальної сфери, житлово-комунального господарства	791	
22	Використані роботи і послуги власного виробництва на адміністративні, збутові потреби за фактичною виробничою собівартістю (тільки для підприємств, що застосовують для обліку витрат рахунок 23 — перший варіант)	791	23
Для підприємств, що не застосовують для обліку витрат рахунок 23 (другий варіант)			
1	Списані прямі і накладні (загальновиробничі) витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг):		
	— матеріальні витрати	791	80
	— витрати на оплату праці		81
	— відрахування на соціальні заходи		82
	— амортизаційні відрахування		83
	— інші витрати, зв'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг)		84
2	Зменшена вартість переданих у виробництво виробничих запасів на суму не використаних на кінець періоду	20	791
	і одночасно методом «червоного сторно»	80 *	80 *
* Відповідні субрахунки			
3	Відображений розмір незавершеного виробництва (браку) на кінець звітного періоду за даними інвентаризації	23 (24)	791

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
4	Відображений залишок готової продукції (напівфабрикатів) на кінець звітного періоду за даними інвентаризації	26 (25)	791
5	Оприбуткована попутна продукція по цінах, передбачених для її обліку, в комплексному виробництві	20 і/або 26	791
6	Оприбутковані поворотні відходи	20	791
	і одночасно методом «сторно»	80 *	80 *
* Відповідні субрахунки			
Облік адміністративних, збутових витрат			
1	Списані матеріальні витрати, що відносяться до адміністративних, збутових:	791	80
	— сировини і матеріалів	791	801
	— купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів		802
	— палива і енергії		803
	— будівельних матеріалів		805
	— запасних частин		806
	— матеріалів сільськогосподарського призначення		807
	— товарів		808
	— витрат інших матеріалів		809

2	Списані витрати на оплату праці працівників адміністративно — управлінського апарату, відділу збуту:	791	81
	— виплати по окладах і тарифах	791	811
	— виплати премій і заохочень		812
	— компенсаційні виплати		813
	— оплата щорічних відпусток або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх оплат відпусток		814
	— оплата іншого невідпрацьованого часу, передбачена законодавством		815
3	— інші витрати на оплату праці	791	816
	Списані відрахування на соціальні заходи з фонду оплати праці працівників адміністративно-управлінського апарату, відділу збуту:		82
	— до Пенсійного фонду		821
	— до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності		822
	— до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України		825
	— до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття		823
4	Нараховані амортизаційні відрахування необоротних активів загальногосподарського, збутового призначення:	791	83
	— основних засобів	791	831
	— інших необоротних матеріальних активів		832
	— нематеріальних активів		833
5	Списані інші адміністративні, збутові витрати (наприклад, оплата послуг телефонного і поштового зв'язку; оплата юридичних і аудиторських послуг, нарахованих податків, зборів, обов'язкових платежів)	791	84

Облік з використанням спрощеного плану рахунків і реєстрів обліку для малих підприємств

Спрощеним Планом рахунків для обліку і узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжне виробництво (у тому числі і в частині загальновиробничих витрат), а також браку передбачений рахунок 23 «Виробництво».

За дебетом даного рахунку відображаються:

- прямі матеріальні, трудові і інші прямі витрати;
- накладні (загальновиробничі) витрати;
- втрати від недостачі продукції (робіт, послуг) за технологічними причинами;
- втрати від технічно неминучого браку;
- визначення суми залишку незавершеного виробництва за наслідками звітного періоду (якщо застосовується спрощений варіант обліку).

За кредитом рахунку 23 відображаються:

- вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунку 26);
- вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 79);
- собівартість виготовлених в допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг і т. ін.).

За необхідності до рахунку 23 можуть бути відкриті окремі субрахунки для обліку за видами виробництва, наприклад «Основне виробництво», «Допоміжне виробництво», «Брак у виробництві», «Загальновиробничі витрати».

Аналітичний облік витрат на виробництво можна вести в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг).

При використанні спрощеного Плану рахунків всі витрати операційної діяльності (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація і інші операційні витрати) підлягають первинному відображенню на дебеті рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» з подальшим списанням в:

— дебет рахунку 23 «Виробництво» — в частині виробничих і накладних витрат;

— дебет рахунку 79 «Фінансові результати» — в частині адміністративних, збутових і інших операційних витрат.

Як вказано в П(С)БО 16, виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізовується, і на вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, яка використовується на самому підприємстві. Це відноситься і до відображення оприбуткованих поворотних відхо-

дів з виробництва, які надалі можуть бути використані на підприємстві або реалізовані на сторону. У бухгалтерському обліку оприбуткування таких матеріальних цінностей відображається записами:

1) — на вартість оприбуткованої супутньої продукції:

Д-т 20 «Виробничі запаси» — К-т 23 «Виробництво» — якщо така продукція підлягає споживанню самим підприємством в процесі подальшого виробництва;

або

Д-т 26 «Готова продукція» — К-т 23 «Виробництво» — якщо така продукція підлягає реалізації на сторону.

2) — на вартість оприбуткованих поворотних відходів:

Д-т 20 «Виробничі запаси» — К-т 23 «Виробництво».

Якщо підприємства використовують спрощений варіант обліку, то бухгалтерські записи для відображення оприбуткування поворотних відходів і супутньої продукції такі ж, але замість рахунку 23 «Виробництво» використовується рахунок 79 «Фінансові результати».

При відображенні оприбуткування поворотних відходів і супутньої продукції, яка надалі буде використана для виробництва підприємства, що використовують спрощений План рахунків, враховують деякі особливості. Так, при первинному списанні сировини і матеріалів у виробництво їх вартість відображається на рахунку 84 «Витрати операційної діяльності». Надалі при використанні таких поворотних відходів і супутньої продукції у виробництві їх вартість буде врахована у складі собівартості виготовленої продукції (у періоді списання їх у виробництво). Отже, витрати, згруповані за елементами, в обліку повинні відображатися в цьому ж звітному періоді. Виникає ситуація, подібна описаній вище, тобто за умови використання підприємствами загального Плану рахунків, при якій вартість таких відходів буде двічі відображена у складі елементів на рахунку 84 «Витрати операційної діяльності». Це приведе до спотворення облікових даних і, як наслідок, неправильного заповнення форми № 2-м Звіт про фінансові результати (код рядка 090, що заповнюється на підставі обороту по рахунку 84 «Витрати операційної діяльності»).

В даному випадку можна порекомендувати у момент оприбуткування поворотних відходів на величину їх вартості провести зменшення обороту по рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» коректуванням методом *«сторно»*:

Д-т 84 «Витрати операційної діяльності» і К-т 84 «Витрати операційної діяльності».

Таким чином буде забезпечено достовірне відображення витрат підприємства звітного періоду за елементами витрат.

Підприємства, що використовують *спрощений варіант обліку витрат*, передбачений п. 44 П(С)БО 25, всі згруповані витрати на рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» списують в дебет рахунку 79 «Фінансові результати». А після проведення інвентаризації встановлюють залишки незавершеного виробництва бухгалтерським записом:

Д-т 23 «Виробництво» і К-т 79 «Фінансові результати».

Витрати підприємства, пов'язані з інвестиційною, фінансовою і іншою звичайною діяльністю, групуються на рахунку 85 «Інші витрати» з подальшим списанням в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Малим підприємствам для обліку витрат *Методичними рекомендаціями № 422* передбачена Відомість 5-м за формою *додатку 7*, в якій також систематизувалася інформація про:

- доходи від реалізації;
- інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи;
- вирахуваннях з доходу;
- витрати операційної діяльності за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);
- витрати майбутніх періодів;
- фінансові результати;
- нерозподілені прибутки (непокриті збитки);
- використані прибутки;
- власний (статутний, пайовий, додатковий, резервний, несплачений, вилучений) капітал;
- створенні і використанні забезпечення майбутніх витрат і платежів.

У даній Відомості 5-м відображаються обороти за дебетом і кредитом рахунків:

у розділі I — 84 «Витрати операційної діяльності»; 85 «Інші витрати»;

у розділі II — 23 «Виробництво»;

у розділі III — 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; 70 «Доходи»; 79 «Фінансові результати»;

у розділі IV — 39 «Витрат майбутніх періодів»; 40 «Власний капітал»; 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Тобто для обліку витрат використовуються розділи I і II Відомості 5-м.

Списання собівартості реалізованої готової продукції щомісячно з кредиту рахунку 26 «Готова продукція» (у Відомості 2-м) може здійснюватися в дебет рахунку 79 «Фінансові результати»:

— на суму, визначену з урахуванням вартості залишку нереалізованої готової продукції;

або

— на всю суму без ділення на собівартість залишків готової продукції.

При цьому у всіх випадках у Відомості 2-м забезпечується ведення кількісного обліку залишку, надходження і вибуття готової продукції на підставі первинних документів на її виготовлення і вибуття (реалізацію і т. ін.).

За наслідками інвентаризації вартість виявлених у виробничих приміщеннях (ділянках) малих підприємств залишків не підданих обробці (використанню) сировини і матеріалів відображається у Відомості 2-м бухгалтерським записом:

Д-т 20 «Виробничі запаси» і К-т 79 «Фінансові результати»

Одночасно на вартість виявленого у виробничих приміщеннях (ділянках) не підданих обробці і використанню сировини і матеріалів методом **«сторно»** відображається зменшення оборотів по рахунку 84 «Витрата операційної діяльності» (графа 18 розділу I Відомості 5-м) бухгалтерським записом:

Д-т 84 «Витрати операційної діяльності» і К-т 84 «Витрати операційної діяльності».

Як наголошувалося раніше, малим підприємствам, що здійснюють виробництво готової продукції, робіт, послуг, дозволено проводити списання всієї суми витрат операційної діяльності з кредиту рахунку 84 в кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати» (без відображення на рахунку 23 «Виробництво»). У такому разі вартість незавершеного виробництва продукції, робіт, послуг, встановленого за наслідками інвентаризації по прямих витратах (матеріальним і трудовим ресурсам), відображають в розділі II Відомості 5-м бухгалтерським записом:

Д-т 23 «Виробництво» і К-т 79 «Фінансових результатів».

Вартість же залишку нереалізованої готової продукції, встановленого за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу і оціненого за справедливою вартістю (наприклад, за ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку для конкретного виду продукції) відображають записом:

Д-т 26 «Готова продукція» і К-т 79 «Фінансові результати».

Ті малі підприємства, які собівартість реалізованої готової продукції списують без виділення собівартості залишку готової продукції, також повинні оцінювати залишок готової продукції за справедливою вартістю за даними кількісного (оперативного) обліку руху готової продукції. Визначена таким чином вартість залишку готової продукції відображається за дебетом рахунку 26 «Готова

продукція» (Відомість 2-м) і кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» (рядок б розділу III Відомості 5-м).

Таким чином, встановлена у вищеописаному порядку вартість залишків незавершеного виробництва і готової продукції використовується для заповнення рядка 080 «Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції» Звіту про фінансові результати (форма № 2-м).

Найбільш поширена кореспонденція рахунків, вживану для відображення в бухгалтерському обліку витрат малого підприємства у Відомості 5-м з використанням рахунків спрощеного Плану рахунків, приведена у табл. 2.27.

2.2.6. Облік доходів і результатів діяльності

Методологічні принципи формування інформації про доходи

Під доходами в бухгалтерському обліку у відповідності з п. 4 П(С)БО 3 розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що викликають зростання власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Порядок визнання доходу в бухгалтерському обліку, пов'язаного з наданням послуг (виконанням робіт), реалізацією продукції, товарів і інших активів регламентований Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, із змінами і доповненнями (далі — П(С)БО 15 «Дохід»).

Дія даного П(С)БО не розповсюджується на доходи, пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які підлягають отриманню за наслідками фінансових інвестицій і враховуються за методом участі в капіталі;
- страховою діяльністю;
- змінами в справедливій вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) вказаних активів і зобов'язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського і лісового господарства;
- видобутком корисних копалин.

Таблиця 2.27

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ МАЛОГО ПІДПРИЄМСТВА
ЗА СПРОЩЕНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Облік витрат операційної діяльності (рахунок 84)			
1	Відображені витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства:	84	20
	— на вартість запасів, використаних для виробництва продукції, для обслуговування виробництва продукції, на збут продукції, для здійснення іншої операційної діяльності		26
	— на оплату праці працівників, зайнятих виробництвом продукції, працівників апарату управління цехами, ділянками, працівників апарату управління, працівників відділу збуту і ін.		66
	— нарахування податків, обов'язкових платежів, зокрема внесків на соціальні заходи на фонд оплати праці (до Пенсійного фонду, фонди соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, соціального страхування від нещасного випадку на виробництві і професійних захворювань України, загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття) і ін.	84	64
	— нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів		13
	— на суму витрат на відрядження і господарські потреби, створених резервів сумнівних боргів і ін.		37
	— на суму резервів на оплату відпусток і виконання гарантійних зобов'язань, забезпечення інших витрат і платежів		47
	— на вартість робіт, послуг, виконаних сторонніми організаціями, нарахованих відсотків за користування банківськими кредитами		68

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
2	Сторнування витрат операційної діяльності на вартість вибуття готової продукції, незавершеного виробництва в результаті надзвичайних подій або використання на капітальні інвестиції (методом «сторно»)	84	84
3	Зменшення вартості переданих у виробництво запасів, на суму не використаних за призначенням і виявлених в результаті інвентаризації і/або оприбуткування поворотних відходів з виробництва	20	79
	одночасно методом «червоне сторно»	26	
4	Відображено формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на суму витрат відповідно до П(С) БО 16 *	84	84
		23	84
* Методичними рекомендаціями № 422 дозволено списання всієї суми витрат операційної діяльності малими підприємствами, що здійснюють виробництво продукції (робіт, послуг) відразу на фінансові результати діяльності бухгалтерським записом: Д-т 79 — К-т 84, без відображення на рахунок 23 «Виробництво». У такому разі вказані підприємства на кінець звітного періоду повинні оцінювати залишок готової продукції за справедливою вартістю на підставі даних кількісного обліку руху готової продукції. Визначена таким чином вартість залишку готової продукції відображається по Д-т 26 — К-т 79. Крім того, оцінюється залишок незавершеного виробництва продукції (робіт, послуг) по прямих витратах, вартість якого відображається по Д-т 23 — К-т 79.			
5	Відображено списання інших витрат операційної діяльності (окрім тих, що підлягають віднесенню в склад виробничої собівартості — запис 4) на фінансові результати діяльності*	79	84
* До таких витрат відносять витрати для здійснення управління підприємством, збуту продукції тощо. Торгові підприємства даним бухгалтерським записом списують всі понесені витрати, зокрема собівартість реалізованого товару			

Облік інших витрат (рахунок 85)				
6	Відображені інші витрати, пов'язані з інвестиційною, фінансовою і надзвичайною діяльністю:			
	— на вартість запасів, втрачених в результаті надзвичайних подій, використаних для заповнення або ліквідації наслідків таких подій	85		20, 23, 26
	— списана залишкова вартість вибухливих необоротних активів			
	— на оплату праці працівників (наприклад, зайнятих ліквідацією наслідків надзвичайних подій)			
	— нарахування внесків на соціальних заходи на фонд оплати праці (до Пенсійного фонду, фонди соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, соціального страхування від нещасного випадку на виробництві і професійних захворювань України, загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття)			
	— нарахування амортизації основних засобів; інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, використовуваних в інвестиційній, фінансовій і надзвичайній діяльності			
7	— на суму відрядження і господарських витрат			37
	— на вартість робіт, послуг виконаних сторонніми організаціями і ін.			
	Відображено списання інших витрат, пов'язаних з інвестиційною фінансовою і надзвичайною діяльністю на фінансові результати діяльності	79		85
Облік витрат на виробництво продукції				
Для підприємств, що застосовують рахунок 23 (перший варіант)				
8	Відображено формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на суму витрат відповідно до П(С) БО 16			84

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
9	Віднесені до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основного виробництва, фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжного виробництва, втрати унаслідок технічно неминучого браку і витрати на його виправлення, а також суми загальновиробничих витрат	23 *	23
* При необхідності відкриваються окремі субрахунки для обліку за видами виробництва. Наприклад, «Основне виробництво», «Допоміжне виробництво», «Брак у виробництві», «Загальновиробничі витрати». При цьому аналітичний облік ведеться в розрізі видів продукції (робіт, послуг)			
10	Виявлені надлишки незавершеного виробництва при проведенні інвентаризації	23	70
		70	79
11	Оприбутковані поворотні відходи з виробництва	20	23
	одночасно методом «чорного сторно»*	84	84
12	Відображено списання фактичної виробничої собівартості реалізованих робіт, послуг	79	23
13	Відображено оприбуткування готової продукції за фактичною виробничою собівартістю або на всю суму понесених витрат за звітний місяць, без оцінки залишків незавершеного виробництва**	26	23
* Даний бухгалтерський запис, як і у разі оприбуткування невикористаних запасів на кінець періоду, необхідний для того, щоб не допустити завищення операційних витрат, оскільки при подальшій передачі у виробництво (або реалізації) таких поворотних відходів їх вартість буде включена до складу витрат операційної діяльності (по дебету рахунку 84)			
** Допускається таке відображення Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами			

14	Відображено списання собівартості реалізованої готової продукції	79	26
15	Відображена вартість залишку готової продукції у разі списання собівартості реалізованої готової продукції без урахування вартості нереалізованої готової продукції або при списанні витрат на виробництво на фінансові результати без відображення на рахунку 23 «Виробництво»	26	79
16	Відображено списання за фактичною виробничою собівартістю виготовлених:		
	— нематеріальних активів	15	23
17	— виробничих запасів	20	
	Відображено списання незавершеного виробництва продукції (робіт, послуг) і проведеної, але не оприбуткованої на склад продукції, втрачених унаслідок надзвичайних подій	85	23
	Відображено використання готової продукції (робіт, послуг) для здійснення інвестиційної, фінансової діяльності		26
Для підприємств, що не застосовують для обліку витрат рахунок 23 (Другий варіант)			
1	Списані прямі і накладні (загальновиробничі) витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг)	79	84
2	Зменшена вартість переданих у виробництво виробничих запасів на суму невикористаних на кінець періоду, виявлених при інвентаризації, або оприбутковані поворотні відходи з виробництва	20	79
	і одночасно методом «червоного сторно»	84	84
3	Відображений розмір незавершеного виробництва на кінець звітного періоду за даними інвентаризації	23	79
4	Відображений залишок готової продукції (напівфабрикатів) на кінець звітного періоду за даними інвентаризації	26	79
5	Оприбуткована попутна продукція по цінах, передбачених для її обліку (в комплексному виробництві)	20 і/або 26	79

У бухгалтерському обліку дохід не визнається при обміні подібними за призначенням товарами, продукцією, роботами, послугами, які мають однакову справедливу вартість.

Крім того, у відповідності з п. 6 П(С)БО 15 не визнаються доходами надходження від інших осіб у вигляді:

- сум ПДВ, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;

- сум надходжень за договором комісії, агентським і іншим аналогічним договорам на користь комітента, принципала і т. ін.;

- сум попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- сум авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- сум завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

- надходжень, що належать іншим особам;

- надходжень від первинного розміщення цінних паперів.

Якщо підприємство займається реалізацією продукції (товарів, інших активів), то дохід (виручка) від такої реалізації у відповідності з п. 8 П(С)БО 15 визнається у разі наявності всіх нижче приведених умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією;

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

- існує упевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Порядок визнання доходу від надання послуг (робіт) залежить від того, чи може бути достовірно оцінений результат операцій з надання послуг на певну дату (на дату складання балансу).

Результат операції з надання послуг (робіт) може бути достовірно оцінений тільки за наявності всіх нижченаведених умов (п. 10 П(С)БО 15):

- можливості достовірної оцінки доходу;

- вірогідності надходження економічних вигод від надання послуг;

- можливості достовірної оцінки завершеності надання послуг на дату балансу;

- можливості достовірної оцінки витрат, проведених для надання послуг і необхідних для їх завершення.

У регістрах бухгалтерського обліку понесені витрати списуються з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в дебет субрахунку 791 «Резуль-

тат операційної діяльності» загального Плану рахунків або в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» спрощеного Плану рахунків (якщо підприємство облік витрат веде з використанням рахунку 23).

Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, дохід визнається за такою оцінкою.

Відзначимо, що кожне підприємство виходячи із специфіки послуг (робіт), що надаються, з метою визнання доходу, пов'язаного з таким наданням на дату балансу, самостійно встановлює метод визначення ступеня завершеності послуг (робіт), дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності. Вибір підприємством методу визначення ступеня завершеності послуг (робіт) відноситься до елементів облікової політики підприємства і має бути зафіксований в розпорядчому документі про облікову політику.

Певний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коректується на величину пов'язаної з ним сумнівної і безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства відповідно до *Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237, із змінами і доповненнями* (далі — П(С)БО 10).

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді відсотків, роялті і дивідендів якщо:

а) є вірогідним надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

б) дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід повинен визнаватися в наступному порядку:

— відсотки визнаються в тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази їх нарахування і терміну користування відповідними активами;

— роялті визнаються за принципом нарахування відповідно до економічного змісту відповідної угоди;

— дивіденди визнаються в періоді ухвалення рішення про їх виплату.

У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих або підлягаючих отриманню активів.

Різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги і інші активи), що виникає у разі відстрочення платежу, визнається доходом у вигляді відсотків.

У разі надання послуг (робіт) або реалізації виготовленої готової продукції, товарів, інших активів в межах бартерного контракту, сума доходу визначається за справедливою вартістю активів,

робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню підприємством, зменшеного або збільшеного відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів і їх еквівалентів. Представимо даний розрахунок у вигляді формули:

$$\begin{aligned} & \text{Доход в межах бартерного контракту} = \\ & = \text{Справедлива вартість отриманих активів} \pm \\ & \pm \text{Сума переданих (отриманих) грошових коштів і їх еквівалентів} \end{aligned}$$

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, отриманих або тих, що підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (окрім грошових коштів і їх еквівалентів), переданих по цьому бартерному контракту.

Облік з використанням загального плану рахунків і журнально-ордерної форми обліку

У бухгалтерському обліку інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг підприємств узагальнюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації», в розрізі наступних субрахунків:

- «Дохід від реалізації готової продукції» — узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції;
- «Дохід від реалізації товарів» — узагальнюється інформація про доходи від реалізації товарів;
- «Дохід від реалізації робіт і послуг» — узагальнюється інформація про доходи від реалізації виконаних робіт і наданих послуг;
- «Вирахування з доходу» — узагальнюється інформація про:
 - суми надходжень за договорами комісії, агентськими і іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів;
 - суми наданих після дати реалізації знижок покупцям;
 - вартість поверненої покупцем продукції і товарів;
 - інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту і/або іншими напрямками, визначеними підприємствами.

Відзначимо, що рахунок 70 використовуються не тільки для обліку доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг підприємств, але і для «очищення» цих доходів від непрямих податків і сум, що належать комітентові, довірителеві, принципалу.

За кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображається грошова оцінка переданих покупцеві готової продукції, товарів, результатів робіт і наданих послуг з урахуванням непрямих податків

(сум ПДВ, акцизу, податку з реклами та ін.) в кореспонденції з дебетом рахунків (субрахунків) 30, 31, 36, 37 та ін.

За дебетом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображаються нараховані суми непрямих податків (сум ПДВ, акцизу, податку з реклами та ін.) в кореспонденції з кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», а також суми, що підлягають перерахуванню (передачі) комітентові, принципалу, довірительові і т. ін. — з кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Крім того, відображається списання дебетових оборотів в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

З урахуванням вищевикладеного, бухгалтерські записи із відображення доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг сформуємо в табл. 2.28.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства, окрім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), *Інструкцією № 291* передбачений рахунок 71 «Інший операційний дохід». До інших операційних доходів відносяться:

- доходи від реалізації іноземної валюти;
- доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційної курсової різниці по операціях в іноземній валюті;
- суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, визнаних боржником або за якими отримані рішення суду, господарського суду про їх стягнення;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, за якою закінчився термін позовної давності;
- відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);
- суми отриманих безоплатно оборотних активів і субсидій;
- інші доходи від операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, здійснених в асоційовані, дочірні або сумісні підприємства і облік яких ведеться за методом участі в капіталі, призначений рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі». Аналітичний облік таких доходів ведеться за кожним об'єктом інвестування і іншими ознаками, певним підприємством.

Доходи, що виникають в ході фінансової діяльності підприємства (дивіденди, відсотки, інші доходи від фінансової діяльності, які не враховуються на рахунку 72), враховуються на рахунку 73 «Інші фінансові доходи». Аналітичний облік фінансових доходів може вестися за об'єктами інвестування.

Таблиця 2.28

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ
ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
		3	4
1	2	3	4
<i>У разі наступної оплати</i>			
1	Відображений дохід від реалізації:	36 *	70
* У роздрібній торгівлі використовується рахунок 30 «Каса»м			
	— готової продукції	36	701
	— товарів		702
	— робіт, послуг		703
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у складі вартості:	70	641
	— відвантаженої готової продукції	701	641
	— відвантажених товарів		
	— виконаних робіт, наданих послуг		
3	Списаний дохід від реалізації:	70	791
	— готової продукції	701	791

	— товарів		702	
	— робіт, послуг		703	
4	Отримані грошові кошти за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги)		31	36
<i>У разі передоплати</i>				
1	Отримана передоплата за продукцію (товари, роботи, послуги)		31	681
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ у складі суми передоплати за продукцію (товари, роботи, послуги)		643	641
3	Відображений дохід від реалізації:		36	70
	— готової продукції			701
	— товарів			702
	— робіт, послуг			703
4	Списана сума раніше відображених податкових зобов'язань з ПДВ при:		70	643
	— відвантаженні готової продукції		701	643
	— відвантаженню товарів		702	
	— виконанні робіт, наданні послуг		703	
5	Списаний дохід від реалізації:		70	791
	— готової продукції		701	791
	— товарів		702	
	— робіт, послуг		703	

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
6	Проведений залік заборгованостей	681	36
Операції по поверненню товарів, продукції (субрахунок 704)			
1	Відображена заборгованість перед покупцями при поверненні продукції, товарів (у оптовій торгівлі)	704	36
2	Погашена заборгованість перед покупцями при поверненні продукції, товарів (у оптовій торгівлі):		
	— з каси підприємства	36	30
	— з рахунків в банках		31
3	Відображено повернення грошових коштів покупцеві при поверненні продукції, товару (у роздрібній торгівлі):		
	— з каси підприємства	704	301
	— з реєстратора розрахункових операцій (каси) торгового підрозділу		301
4	Зменшені податкові зобов'язання з ПДВ методом «чорвоного сторно» (якщо покупець зареєстрований платником ПДВ)	704	641
5	Відображений фінансовий результат при поверненні товару, продукції	791	704

Для обліку доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства, *Інструкцію № 291* призначений рахунок 74 «Інші доходи».

Доходи, що виникли в результаті надзвичайних подій, враховуються на рахунку 75 «Надзвичайні доходи». Такий дохід відображається у визнаній сумі відшкодування.

Збільшення (отримання) доходів на рахунках 71—75 відображається за кредитом, а за дебетом — суми непрямих податків (ПДВ, акцизного збору, податку з реклами і інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

З урахуванням вищевикладеного інформацію про використання субрахунків рахунків 71 — 75 (залежно від виду доходу) і основних кореспондуючих рахунків при збільшенні (отриманні) таких доходів і списанні в порядку закриття на рахунок 79 приведемо в табл. 2.29.

Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від всіх видів діяльності призначений рахунок 79 «Фінансові результати».

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (рахунку 70 — 76), за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (рахунку 23, 26, 80 — 85).

Облік фінансових результатів ведеться в розрізі наступних субрахунків:

791 «Результат операційної діяльності» — визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства.

За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг і від іншої операційної діяльності (рахунки 70, 71), за дебетом — сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції (рахунки 26, 27), товарів (рахунок 84), робіт і послуг (рахунок 23); адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (рахунки 80, 81, 82, 83, 84); сума витрат з податку на прибуток (рахунок 85) — якщо підприємство веде облік витрат на виробництво з використанням рахунку 23. Якщо підприємство використовує спрощений варіант обліку витрат згідно п. 44 П(С)БО 25, то за дебетом даного субрахунку відображається списання всіх витрат операційної діяльності з рахунків 80, 81, 82, 83, 84, а за кредитом — сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг і від іншої операційної діяльності (рахунки 70, 71); відображення суми незавершеного виробництва на кінець звітного періоду за даними інвентаризації (рахунок 23), оцінка залишку готової продукції (напівфабрикатів) на кінець звітного періоду (рахунки 26, 27 (25)); оприбутковування зворотних відходів з виробництва (рахунок 20) і супутньої продукції (рахунок 20 і/або 26);

Таблиця 2.29

**ІНФОРМАЦІЯ ПРО ВИКОРИСТАННЯ СУБРАХУНКІВ РАХУНКІВ КЛАСУ 7
ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Код суб-рахунку	Узагальнююча інформація	Кореспондуючий	
		рахунок-ри збільшенні (отриманні) доходу	субрахунок 79 на який закриваються субрахунки обліку доходів
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Рахунок 71 «Інший операційний дохід»			
711	узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти	311, 313, 334	791
712	Узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП і т. ін.) та вартість необоротних активів, які утримуються для продажу	377, 685*	
713	Узагальнюється інформація про доходи від оренди (окрім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства. У такому разі дохід від оренди майна відбивається на субрахунку 703	377, 685	791
714	Узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць по активах і зобов'язаннях підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства	362, 377, 632, 685	
715	Узагальнюється інформація про штрафи, пеню, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, визнані боржником або по яких отримані рішення суду, господарського суду про їх стягнення, а також про суми із відшкодування заподіяних збитків	374, 377, 685	

716	Узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів	36,375	
717	Узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, після закінчення терміну позовної давності	63, 681, 685	791
718	Узагальнюється інформація про доходи по безоплатно отриманих оборотних активах (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю	20, 22, 28, 48	
719	Узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 «Інший операційний дохід». Зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення підприємства і тому подібне	20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 30, 331, 332, 377, 685	
Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі»			
721	Узагальнюється інформація про доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкту інвестування в результаті отриманого асоційованими підприємствами прибутку	141	792
722	Узагальнюється інформація про доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкту інвестування в результаті отримання спільними підприємствами прибутку		
723	Узагальнюється інформація про доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкту інвестування в результаті отримання дочірніми підприємствами прибутку		
Рахунок 73 «Інші фінансові доходи»			
731	Узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, які не є асоційованими, дочірніми і сумісними	373 і ін.	792

Код суб-рахунку	Узагальноюча інформація	Кореспондуючий	
		рахунок-ри збіль-шенні (отриман-ні) доходу	субрахунок рахунку 79 на який за-криваються субрахунки обліку дохо-дів
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
732	Узагальнюється інформація про відсотки по облігаціях або інших цінних паперах, за якими не ведеться облік на субрахунку 731. До них відносяться винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи і тому подібне		
733	Узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знай-шли відображення на інших субрахунках рахунку 73		
Рахунок 74 «Інші доходи»			
741	Узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій	377, 685	793
742	Узагальнюється інформація про доходи від відновлення корисності активів	377, 685	
744	Узагальнюється інформація про курсові різниці по активах і зобов'язаннях в інозем-ній валюті, зв'язані з фінансовою і інвестиційною діяльністю підприємства	362, 377, 632, 685	

745	Узагальнюється інформація про доходи від безоплатно отриманих необоротних активів, фінансових інвестицій і цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій і безоплатно отриманих необоротних активів, що піддаються амортизації, визначається в сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно отриманих земельних ділянок і фінансових інвестицій признається при їх вибутті	14, 35, 424
746	Узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, не відображені на інших субрахунках рахунки 74 «Інші доходи». До них відносять доходи від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення терміну позовної давності, від вартості негативного гудвілу, признаного доходом, сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених П(С)БО, та ін..	373, 377, 685
Рахунок 75 «Надзвичайні доходи»		
751	Відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій	30, 31, 37, 50, 60
752	Відображається дохід від інших подій або операцій, надзвичайних подій, що відповідно дають визначенню надзвичайних подій	794

* Тут і далі при відображенні заборгованості контрагентів за реалізовани необоротні активи, інші оборотні активи, послуги, які не є предметом (метою) створення підприємства, не використовується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», оскільки відповідно до Інструкції № 291 даний рахунок призначено для узагальнення інформації про розрахунки з покупцями і замовниками за відвантажену готову продукцію, товари, роботи, послуги. У такому разі, облік розрахунків з покупцями ведеється на субрахунках:

- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» — у випадку, якщо перша подія — відвантаження активів покупцеві, надання послуг замовникові, оскільки в даному випадку виникає дебіторська заборгованість;
- 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» — у випадку, якщо перша подія — отримання попередньої оплати від покупця (замовника), оскільки в даному випадку виникає кредиторська заборгованість.

792 «Результат фінансових операцій» — визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі (рахунок 72) і інших фінансових доходів (рахунок 73), за дебетом — списання фінансових витрат (рахунок 85);

— «Результат іншої звичайної діяльності» — визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної і іншої звичайної діяльності підприємства (рахунок 74), за дебетом — списання витрат з рахунку 85.

— «Результат надзвичайних подій» — визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, отриманих від надзвичайних подій (рахунок 75), за дебетом — списання витрат від надзвичайних подій (рахунок 85).

З урахуванням вищевикладеного основні бухгалтерські записи із формування фінансових результатів діяльності підприємства (крім приведених в таблиці 2.28) за загальним Планом рахунків бухгалтерського обліку без використання рахунків класу 9 приведемо в табл. 2.30.

Таблиця 2.30

БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ ІЗ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛОГО ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Закриті рахунки інших операційних доходів	71	791
2	Списані на фінансові результати:		
	— виробнича собівартість реалізованої готової продукції	791	26
	— фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), собівартість реалізованих виробничих запасів		84
	— виробнича собівартість виконаних робіт, наданих послуг		23

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	— суми визнаних адміністративних, збутових, інших операційних витрат, створення резерву сумнівних боргів, втрат від операційної курсової різниці, втрат від знецінення запасів, недостач і втрат від псування цінностей, нарахованих податків, зборів, обов'язкових платежів, окрім тих, що включаються в собівартість		84
	— собівартість реалізованої іноземної валюти		334
	— витрати з податку на прибуток підприємства		85
3	Закриті рахунки доходів від участі в капіталі, а саме доходи від інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства, спільну діяльність	72	792
4	Закриті рахунки доходів від іншої фінансової діяльності, зокрема, по отриманих дивідендах, відсотках, інших доходах від фінансових операцій	73	792
5	Списані фінансові витрати в частині відсотків за користування кредитами банків, витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу (наприклад, витрат, пов'язаних з випуском, утриманням і обертанням власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договором кредитування (окрім банківських кредитів), фінансового лізингу і т. п.), втрат від участі в капіталі в асоційовані, дочірні підприємства, спільну діяльність	792	85
6	Закриті рахунки доходів від інвестиційної діяльності, зокрема, доходів від реалізації фінансових інвестицій; курсової різниці по активах і зобов'язаннях в іноземній валюті, пов'язаних з фінансовою і інвестиційною діяльністю підприємства; безоплатно отриманих активів; інших доходів від звичайної діяльності (від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення терміну позовної давності, сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених П(С)БО	74	793

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
7	Списані витрати від інвестиційної діяльності в частині балансової вартості реалізованих фінансових інвестицій; втрат від курсових різниць по активах і зобов'язаннях в іноземній валюті від не операційної діяльності підприємства; суми знецінення (зниження ціни) необоротних активів і фінансових інвестицій; залишковій вартості списаних необоротних активів і витрат, пов'язаних з їх ліквідацією (розбиранням, демонтажем); інших витрат звичайної діяльності	793	85
8	Списані доходи, отримані від надзвичайних подій	75	794
9	Списані витрати від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, понесених підприємством в результаті техногенних катастроф і аварій, подій на самому підприємстві або іншому підприємстві)	794	85

Сальдо всіх субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Крім того, на рахунку 44 ведеться облік використаного в поточному році прибутку.

Сальдо за рахунком 44 відображає нерозподілені прибутки або непокріті збитки поточного і минулих років.

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від всіх видів діяльності, за дебетом — збитки і використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» ведеться в розрізі наступних субрахунків:

441 «Прибуток нерозподілений» — відображається наявність і рух нерозподіленого прибутку (рахунок повинен мати тільки кредитовий залишок);

442 «Непокріті збитки» — відображаються непокріті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового або додаткового капіталу і т. ін. (повинен мати тільки дебетовий залишок);

443 «Прибуток, використаний в звітному періоді», — відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивиден-

дів), відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку в кінці року закривається в кореспонденції з субрахунками 441 і/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

Даний рахунок також використовується для відображення в бухгалтерському обліку виправлення помилок минулих років, виявлених в поточному році, а також ретроспективне відображення змін облікової політики підприємства відповідно до *П(С)БО 6*. Такі операції відображаються записом на рахунках бухгалтерського обліку в наступному порядку:

У разі збитку: дебет субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» (442 «Непокриті збитки») і кредит рахунків класів 1—6 або

у разі знайденого прибутку: дебет рахунків класів 1—6 і кредит субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» (442 «Непокриті збитки»).

З урахуванням вищевикладеного основні бухгалтерські записи з обліку нерозподіленого прибутку (збитку) і використання прибутку в звітному році приведемо в табл. 2.31.

Регістри бухгалтерського обліку. Методичними рекомендаціями № 356 для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства і фінансових результатах підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій призначений Журнал 6. Даний Журнал ведеться за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79.

У розділі II Журналу 6 накопичуються аналітичні дані про окремі складові доходу підприємства.

Для обліку нерозподілених прибутків (непокритих збитків), а також обліку використання прибутку в поточному році *Методичними рекомендаціями № 356* передбачені Журнал 7 і Відомість 7.2 аналітичних даних рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». У Відомості 7.2 забезпечується накопичення аналітичних даних використання прибутку в поточному році.

Облік з використанням спрощеного плану рахунків і регістрів обліку для малих підприємств. Спрощеним Планом рахунків для обліку доходів від реалізації, інших операційних, інших звичайних і надзвичайних доходів, вирахувань з доходу передбачений рахунок 70 «Доходи».

За кредитом рахунку 70 «Доходи» відображається збільшення (отримання) доходу від реалізації готової продукції, товарів, результатів робіт і наданих послуг з урахуванням непрямих податків (сум ПДВ, акцизу, податку з реклами та ін.) в кореспонденції з дебетом рахунків обліку розрахунків та ін. За дебетом рахунку 70

«Доходи» відображаються нараховані суми непрямих податків (сум ПДВ, акцизного збору та ін.) в кореспонденції з кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», а також суми, що підлягають перерахуванню (передачі) комітентові, принципалу, довірителеві тощо — у кредит рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Крім того, за дебетом відображається списання дебетових оборотів в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Таблиця 2.31

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З ОБЛІКУ НЕРОЗПОДІЛЕНОГО
ПРИБУТКУ (ЗБИТКУ) І ВИКОРИСТАННЯ ПРИБУТКУ ЗА ЗАГАЛЬНИМ
ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Облік нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)			
1	Закрито сальдо за рахунком 79 «Фінансові результати» (відповідні субрахунки):		
	— прибуток	79	441
	— збиток	442	79
2	За підсумками звітного періоду зменшена сума нерозподіленого прибутку на суму прибутку, використаного у звітному році	441	443
3	За підсумками звітного періоду збільшені непокриті збитки на суму прибутку, використаного у звітному році	442	443
4	Списані непокриті збитки за рахунок нерозподіленого прибутку	441	442
5	Списані непокриті збитки за рахунок резервного капіталу	43	442
6	Списані непокриті збитки за рахунок пайового капіталу	41	442
7	Списані непокриті збитки за рахунок додаткового капіталу	42	442
Використання прибутку в звітному періоді			
1	Нараховані дивіденди за підсумками звітного року	443	671
2	Створений резервний капітал відповідно до чинного законодавства, засновницьких документів за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43

Аналітичний облік доходів від реалізації може вестися за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонах збуту і/або інших напрямках, вибраних підприємством самостійно.

Закриття (списання) всіх видів отриманих підприємством доходів (рахунок 70) і понесених витрат (рахунку 23, 26, 84, 85) при використанні спрощеного Плану рахунків здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати».

За кредитом рахунку 79 в кореспонденції з дебетом рахунку 70 відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів:

- від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг і від іншої операційної діяльності;

- від участі в капіталі, інших фінансових доходів, доходів від інвестиційної і іншої звичайної діяльності підприємства та отриманих від надзвичайних подій.

Якщо підприємство використовує спрощений варіант обліку витрат згідно п. 44 П(С)БО 25, то за кредитом рахунку 79 ще відображається і сума незавершеного виробництва на кінець звітного періоду за даними інвентаризації (у дебет рахунку 23), оцінка залишку готової продукції на кінець звітного періоду (у дебет рахунку 26), а також оприбутковування зворотних відходів виробництва (рахунок 20), невикористаних на кінець періоду виробничих запасів (рахунок 20) і супутньої продукції (рахунок 20 і/або 26).

За дебетом рахунку 79 відображаються:

а) якщо підприємство веде облік витрат на рахунку 23:

- списання собівартості реалізованої готової продукції (рахунок 26), товарів (рахунок 84), робіт і послуг (рахунок 23);

- списання адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (рахунок 84);

- сума витрат з податку на прибуток (рахунок 85);

- списання фінансових, інвестиційних витрат, витрат від надзвичайних подій, інших звичайних витрат (рахунок 85).

б) якщо підприємство використовує спрощений варіант обліку витрат згідно п. 44 П(С)БО 25:

- списання всіх витрат підприємства за звітний період з рахунків 84, 85.

Сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Крім того, на рахунку 44 ведеться облік використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від всіх видів діяльності, за дебетом — збитки і використання прибутку.

Даний рахунок також використовується для відображення в бухгалтерському обліку виправлення помилок минулих років, виявлених в поточному році, а також ретроспективне відображення змін облікової політики підприємства відповідно до П(С)БО 6. Такі операції відображаються записом на рахунках бухгалтерського обліку в наступному порядку:

У разі збитку: дебет рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і кредит рахунків 10 — 69 окрім рахунку 44 або

у разі знайденого прибутку: дебет рахунків 10 — 69 окрім рахунку 44 і кредит рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Найбільш поширену кореспонденцію рахунків, використану для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з обліку доходів, фінансових результатів і використання прибутку малого підприємства приведемо в табл. 2.32.

Регістри бухгалтерського обліку. Методичними рекомендаціями № 422 для обліку і систематизації інформації про доходи від реалізації, вирахування з доходу, інші операційні, звичайні і надзвичайні доходи, фінансові результати, нерозподілені прибутки (непокриті збитки), використані прибутки передбачений розділ III Відомості 5-м за формою *додатку 7*.

У розділі III даного реєстра відображаються обороти за рахунками: 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

70 «Доходи»;

79 «Фінансові результати».

Записи в графах 11 — 15 цього розділу здійснюються в наступному порядку:

за кредитом рахунку 70 — в рядках 1—5;

за кредитом рахунку 79 — в рядку 6;

за кредитом рахунку 44 — в рядку 7.

Для заповнення графи 5 розділу III використовуються дані:

а) для рядків 1—4:

Відомості 1-м — за кредитом рахунку 30;

Відомості 3-м — за кредитом рахунків 37, 64, 68;

розділ III Відомості 5-м — за кредитом рахунку 79;

б) для рядка 6:

Відомості 2-м — за кредитом рахунку 26;

розділ I Відомості 5-м — за кредитом рахунків 84 і 85;

розділ II Відомості 5-м — за кредитом рахунку 23;

розділ III Відомості 5-м — за кредитом рахунків 44 і 70;

в) для рядка 7:

Відомості 3-м — за кредитом рахунку 68;

розділ III Відомості 5-м — за кредитом рахунків 44 і 79;

розділ IV Відомості 5-м — за кредитом рахунку 40.

Таблиця 2.32

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
І ВИКОРИСТАННЯ ПРИБУТКУ ЗА СПРОЩЕНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Облік доходів і фінансових результатів			
1	Відображений дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, необоротних активів, виробничих запасів і інших активів	37 *	70
* При реалізації товарів в роздрібній торговій мережі використовується рахунок 30 «Каса»			
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ, податок на рекламу, акцизного, готельного, ринкового зборів, а також зборів до Пенсійного фонду при продажу новелітрних, п'ютонових виробів, послуг стільникового зв'язку у складі вартості реалізованих продукції, товарів, робіт, послуг, необоротних активів, виробничих запасів і інших активів*	70	64
* У випадку, якщо підприємство є платником ПДВ і/або реалізує ТМЦ (роботи, послуги), що є об'єктом обкладення податками (зборами, обов'язковими платежами)			
3	Відображений фінансовий результат від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, необоротних активів, виробничих запасів і інших активів	70	79
4	Відображені вирахування з доходу на суму надходжень за договорами комісії, агентськими і іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; на суму наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції і товарів і інші суми, що підлягають вирахуванню із доходу	70	30 31 64 68
		79	70

Закінчення табл. 2.32

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	2	3	4
5	Списані на фінансові результати:		
	— собівартість реалізованої готової продукції	79	26
	— собівартість реалізованих робіт, послуг	79	23
	— собівартість реалізованих товарів	84	26
		79	84
	— собівартість реалізованих виробничих запасів	84	20
		79	84
	— залишкова вартість реалізованих об'єктів необоротних активів	85	10
		79	85
	— витрати операційної діяльності звітного періоду (окрім тих, що підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг відповідно до П(С)БО 16) або всіх витрат операційної діяльності (якщо підприємство використовує спрощений варіант обліку витрат)	79	84
	— інші витрати звітного періоду, понесені у зв'язку із здійсненням інвестиційної, фінансової і надзвичайної діяльності	79	85

6	Відображені в кінці звітного періоду при використанні спрощеного варіанту обліку витрат:			
	— сума незавершеного виробництва	23		79
	— вартість невикористаних запасів при виробництві виробничих запасів	20		
	— вартість оприбуткованих зворотних відходів	20		
	— вартість залишку супутньої продукції	20 і/або 26		
7	— вартість залишку готової продукції	26		
	Закрито сальдо по рахунку 79 «Фінансові результати»:			
	— прибуток	79		44
8	— збиток	44		79
	Списані непокриті збитки за рахунок резервного, пайового, додаткового капіталу	40		44 2
9	Відображено використання прибутку в звітному періоді:			
	— на суму нарахованих дивідендів	44		68
	— створений резервний капітал відповідно до чинного законодавства, заснованих документів за рахунок нерозподіленого прибутку			40

2.2.7. Облік розрахунків

Методологічні принципи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості і зобов'язань

В результаті здійснення підприємством розрахункових операцій на певну дату виникає або дебіторська заборгованість, або зобов'язання підприємства.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість і її розкриття у фінансовій звітності регламентовані П(С)БО 10, норми якого застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (окрім бюджетних установ).

Дебіторська заборгованість — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебіторами є юридичні і фізичні особи, які в результаті минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість буває довгостроковою і поточною:

— довгострокова дебіторська заборгованість — це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу;

— поточна дебіторська заборгованість — це сума дебіторської заборгованості, що виникла в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує вірогідність здобуття підприємством майбутніх економічних вигод і може бути достовірно визначена її сума.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг і оцінюється за первинною вартістю.

В разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю дебіторської заборгованості і номінальною сумою грошових коштів і їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (відсотками) в періоді її нарахування.

Поточна дебіторська заборгованість, що є фінансовим активом (окрім придбаної заборгованості і заборгованості, призначеної для продажу), включається в підсумок балансу за чистою реалізацій-

ною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Частина довгострокової дебіторської заборгованості, що підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, відображається на цю ж дату у складі поточної дебіторської заборгованості.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в балансі за її справжньою вартістю. Визначення справжньої вартості залежить від виду заборгованості і умов її погашення.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання і їх розкриття у фінансовій звітності регламентуються *Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20, із змінами і доповненнями, (далі — П(С)БО 11), норми якого, як і П(С)БО 10, застосовуються всіма підприємствами, окрім бюджетних установ.*

Під зобов'язанням відповідно до П(С)БО 1 розуміють заборгованість підприємства, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена і існує вірогідність зменшення економічних вигод в майбутньому в результаті його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Для цілей бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

1) *довгострокові* — включаючи довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання;

2) *поточні* — включаючи короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги, поточну заборгованість за розрахунками по отриманих авансах, за розрахунками з бюджетом, за позабюджетними платежами, за страхуванням, з оплати праці, з учасниками, за внутрішніми розрахунками; інші поточні зобов'язання;

3) *забезпечення* — які створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань за обтяжу-

ючими контрактами* і т. ін. Суми створених забезпечень визнаються витратами;

4) *непередбачені зобов'язання* — це:

а) зобов'язання, яке може виникнути в результаті минулих подій і існування якого буде підтверджено лише тоді, коли станеться або не станеться одне або більш невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

або

б) справжнє зобов'язання, яке виникло в результаті минулих подій, але не визнається, оскільки мало вірогідно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використовувати ресурси, що втілюють в собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Непередбачені зобов'язання відображають за обліковою оцінкою на забалансовому субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання»;

5) *доходи майбутніх періодів* — включають доходи, що отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів і належать до подальших звітних періодів.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки і яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як *довгострокове зобов'язання*, якщо первинний термін погашення був більше дванадцяти місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) в разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

а) позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання в результаті порушення;

б) не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх справжньою вартістю. Під справжньою вартістю розуміють дисконтовану суму майбутніх платежів (за винятком суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

* Обтяжуючий контракт — це контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту (п. 4 П(С)БО 11).

Поточні зобов'язання відображаються в балансі в сумі погашення, що є недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Забезпечення створюються в разі виникнення в результаті минулих подій зобов'язання, погашення якого, ймовірно, приведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, і його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється в разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, термінами їх виконання і сумою витрат, які будуть понесені, і після початку реалізації цього плану. Дані забезпечення визначаються за сумами прямих витрат, не пов'язаних з діяльністю підприємства.

Сума забезпечення визнається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.

Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються в сумі їх справжньої вартості.

Забезпечення використовується за цільовим призначенням, тобто для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Залишок забезпечень повинен передивлятися на кожну дату балансу і, у разі потреби, корегуватися (збільшуватися або зменшуватися). В разі відсутності вірогідності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Облік з використанням загального плану рахунків і журнально-ордерної форми обліку

Облік розрахунків з покупцями і замовниками

Даним Планом рахунків для узагальнення інформації про розрахунки з покупцями і замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи і надані послуги, окрім заборгованості, забезпеченої векселями, про розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп (далі — ПФГ) передбачений рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Розрахунки з такими контрагентами ведуться в розрізі наступних субрахунків:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями» — аналітичний облік ведеться в гривнях і валюті, передбаченій угодами;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

За дебетом рахунку 36 відображається покупна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає ПДВ, акцизи і інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів і включені у вартість реалізації. За кредитом рахунку відображається сума платежів, що надійшли на банківські рахунки підприємства, в касу, і інші види розрахунків (наприклад, векселями) за відвантажені товари, продукцію (виконані роботи, надані послуги).

Сальдо рахунку 36 відображає заборгованість покупців і замовників за отримані продукцію (роботи, послуги) і має бути дебетовим. Це пов'язано з тим, що для обліку розрахунків за отримані аванси під постачання матеріальних цінностей або під виконання робіт (послуг), а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника повинні відображатися на субрахунку 681 «Розрахунки за авансами отриманими» рахунки 68 «Розрахунки за іншими операціями».

При реалізації необоротних активів, інших оборотних активів, послуг, які не є предметом (метою) створення підприємства, для обліку розрахунків з покупцями і замовниками не використовуються рахунок 36 і субрахунок 681. Це пояснюється тим, що відповідно до Інструкції № 291 рахунок 36 призначений для узагальнення інформації про розрахунки з покупцями і замовниками за відвантажену готову продукцію, товари, роботи, послуги. В такому разі, на думку автора, облік розрахунків з покупцями необоротних активів, інших оборотних активів, робіт, послуг, які не є предметом (метою) створення підприємства, ведеться на субрахунках:

377 «Розрахунки з іншими дебіторами» — у разі, якщо перша подія — відвантаження активів покупцеві, надання послуг замовникові, оскільки в даному випадку виникає дебіторська заборгованість;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами» — у разі, якщо перша подія — отримання попередньої оплати від покупця (замовника), оскільки в даному випадку виникає кредиторська заборгованість.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями і замовниками ведеться за кожним покупцем і замовником та за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

Слід зазначити, що в роздрібній торгівлі відображення розрахунків з покупцями на рахунках обліку розрахунків не здійснюється. В такому разі отримання готівкових грошових коштів відобража-

ється записом за дебетом рахунку 30 «Каса» і кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів».

З врахуванням вищевикладеного приведемо бухгалтерські записи із відображення розрахунків з покупцями і замовниками за товари, інші активи, роботи, послуги в табл. 2.33 (без використання рахунків класу 9).

Частина дебіторської заборгованості, за якою існує невпевненість у її погашенні боржником, списується за рахунок створеного на дату балансу резерву сумнівних боргів. Така поточна заборгованість є сумнівною.

Порядок відображення в обліку дебіторської заборгованості, нарахування резерву сумнівних боргів регламентовані П(С)БО 10.

Величина сумнівних боргів визначається виходячи з таких методів (п. 8 П(С)БО 10):

- платоспроможності окремих дебіторів;
- питомої ваги безнадійних боргів в чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах подальшої оплати;
- на підставі класифікації дебіторської заборгованості.

Вибір конкретного методу відноситься до питань з формування облікової політики і має бути зафіксований в наказі про облікову політику підприємства.

Для обліку резерву сумнівної дебіторській заборгованості Інструкцією № 291, передбачений рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

За кредитом рахунку 38 відображається створення резерву сумнівних боргів бухгалтерським записом:

Д-т 84 «Інші операційні витрати» і К-т 38 «Резерв сумнівних боргів»

Д-т 791 «Результат операційної діяльності» і К-т 84 «Інші операційні витрати»

За дебетом рахунку 38 відображається списання сумнівної заборгованості бухгалтерським записом:

Д-т 38 «Резерв сумнівних боргів» і К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і одночасно сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості відображається на забалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість».

В разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість списується з активів бухгалтерським записом:

Д-т 84 «Інші операційні витрати» і К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;

Д-т 791 «Результат операційної діяльності» і К-т 84 «Інші операційні витрати»

Таблиця 2.33

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОКУПЦІЯМИ
І ЗАМОВНИКАМИ ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Облік розрахунків з покупцями і замовниками за товари, продукцію, роботи, послуги			
1	Отримано передоплату за товари, продукцію, роботи, послуги від покупців і замовників	31	681
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ у складі передоплати за товари, продукцію, роботи, послуги	643	641
3	Відвантажені покупцям і замовникам в рахунок отриманої передоплати:	36	70
	— продукція	36	701
	— товари		702
	— виконані роботи, надані послуги		703
4	Списана раніше відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ при:	70	643
	— відвантаженні продукції	701	643
	— відвантаженні товарів	702	
	— виконанні робіт, наданні послуг	703	
	Виконано залік заборгованості	681	36

<i>Облік розрахунків з покупцями і замовниками за необоротні активи, інші оборотні активи, послуги, які не є предметом (метою) створення підприємства</i>				
<i>Перша подія — відвантаження (субрахунок 377)</i>				
1	Відображений дохід від реалізації:			
	— інших оборотних активів	377		712
	— оренда активів (крім основного виду діяльності підприємства)			713
2	Відбита сума податкового зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантажених покупцеві запасів:			
	— інших оборотних активів	712		641
	— оренда активів (крім основного виду діяльності підприємства)	713		
3	Отримано оплату за відвантажені запаси	31		377
<i>Перша подія — оплата (субрахунок 685)</i>				
4	Отримано передоплату за запаси	31		685
5	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ у складі передоплати за запаси	643		641
6	Відвантажені покупцям і замовникам в рахунок передоплати, що поступила:			
	— інші оборотні активи	685		712
	— оренда активів (крім основного виду діяльності підприємства)			713
7	Списана раніше відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ вартості:			
	— інших оборотних активів	712		643
	— оренда активів (крім основного виду діяльності підприємства)	713		

Визначена на підставі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу складає залишок резерву сумнівних боргів на ту ж дату. Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту ж дату. В зв'язку з цим, суму зменшення надмірно нарахованого резерву в бухгалтерському обліку відображають записом:

Д-т 38 «Резерв сумнівних боргів» і К-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості, що надійшла, включається до складу інших операційних доходів бухгалтерським записом:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і К-т 716 «Відшкодування раніше списаних активів»

Слід зазначити, що для відображення в Балансі (форма № 1-м) іншої поточної дебіторської заборгованості (рядок 170) не передбачено її розгорнуте відображення, як для дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (рядки 160—162). В той же час така заборгованість повинна включатися в підсумок Балансу за чистою реалізаційною вартістю, тобто за вирахуванням резерву сумнівних боргів. Тому, для зручності заповнення Балансу (форма № 1-м), можна порекомендувати відображати суми створених резервів сумнівних боргів на окремих рахунках другого порядку рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів», наприклад:

«Резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги»;

«Резерв сумнівних боргів за іншою дебіторською заборгованістю».

Облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками за отримані ТМЦ, виконані роботи і надані послуги Інструкцією № 291 передбачений рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».

Облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками ведеться в розрізі наступних субрахунків:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»

633 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

За кредитом рахунку 63 відображається заборгованість за отримані від постачальників і підрядчиків ТМЦ, прийняті роботи, послуги, по дебету — її погашення, списання і т. ін.

При цьому облік авансів (попередньої оплати), наданих (перерахованих) іншим підприємствам в рахунок майбутніх поставок, не відображаються на рахунку 63, а зараховуються на дебет субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами», з подальшим списанням з кредиту цього субрахунку в кореспонденції з дебетом рахунку 63 при отриманні ТМЦ (робіт, послуг).

При придбанні послуг некомерційного характеру, разового характеру і т. ін. (далі — інші операції), для обліку розрахунків з поставачальниками і підрядчиками не використовуються рахунок 63 і субрахунок 371. Це пояснюється тим, що відповідно до Інструкції № 291 рахунок 63 застосовується для обліку розрахунків за отриманні ТМЦ, виконанні роботи і надані послуги. В такому разі облік розрахунків за іншими операціями доцільніше вести на субрахунках:

— 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» — в разі, якщо перша подія — перерахування грошових коштів, оскільки в даному випадку виникає дебіторська заборгованість;

— 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» — в разі, якщо перша подія — отримання робіт, послуг, оскільки в даному випадку виникає кредиторська заборгованість.

Аналітичний облік розрахунків з поставачальниками і підрядчиками ведеться окремо за кожним поставачальником і підрядчиком в розрізі кожного документу (рахунку) на сплату.

Списання після закінчення терміну позовної давності кредиторської заборгованості відображається за дебетом субрахунків обліку розрахунків в кредит:

а) субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» — при списанні кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу;

б) субрахунку 746 «Інших доходів від звичайної діяльності» — при списанні кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу.

З врахуванням вищевикладеного приведемо бухгалтерські записи із відображення розрахунків з поставачальниками і підрядчиками за поставлені ТМЦ, прийняті роботи, послуги в табл. 2.34 (без використання рахунків класу 9).

Облік розрахунків з підзвітними особами

Для обліку розрахунків з підзвітними особами Інструкцією № 291 передбачений субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Таблиця 2.34

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ
І ПІДРЯДЧИКАМИ ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками			
<i>В разі здійснення передоплати</i>			
1	Перерахована постачальникові передоплата за продукцію, товари, роботи, послуги	371	31
2	Відображений податковий кредит з ПДВ у складі передоплати за продукцію, товари, роботи, послуги	641	644
3	Отримані від постачальника продукція, товари за передоплатою	20, 22, 28	63
4	Виконані підрядчиком роботи, надані послуги, пов'язані з операційною діяльністю, для:	84	63
	— виробничих, загальновиробничих потреб	23	84
	— адміністративних, збутових, інших операційних потреб	791	
5	Виконані підрядчиком роботи, надані послуги, пов'язані з фінансовою, інвестиційною, іншою звичайною або надзвичайною діяльністю	85	63
		791	85
6	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ при оприбутковуванні продукції, товарів, робіт, послуг	644	63
7	Виконаний залік заборгованостей	63	371

В разі подальшої оплати				
1	Оприбутковані запаси від постачальників	20, 22, 281	63	
2	Виконані підрядчиком роботи, надані послуги, пов'язані з операційною діяльністю, для: — виробничих, загальновиробничих потреб — адміністративних, збутових, інших операційних потреб	84 23 791	63 84	
3	Виконані підрядчиком роботи, надані послуги, пов'язані з фінансовою, інвестиційною, іншою звичайною або надзвичайною діяльністю	85 791	63 85	
4	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості оприбуткованих запасів, наданих послуг, виконаних робіт	641	63	
5	Погашена кредиторська заборгованість за поставлені запаси, надані послуги, виконані роботи	63	31	
Облік розрахунків з іншими дебіторами (рахунок 377)				
1	Перерахована передоплата за іншими операціями	377	31	
2	Відбитий податковий кредит з ПДВ у складі передоплати за іншими операціями	641	644	
3	Надані інші послуги і т. ін., по яких проведена передоплата	84	377	
4	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ по інших операціях	644 791	377 84	
Облік розрахунків з іншими кредиторами (рахунок 685)				
1	Надані інші послуги і тому подібне	84 791	685 84	
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ за іншими операціями Погашена кредиторська заборгованість за іншими операціями	641 685	685 31	

За дебетом даного субрахунку відображаються видача грошових коштів під звіт і погашення заборгованості підприємства перед підзвітною особою, а за кредитом — нарахування добових, списання витрат на відрядження, вартість куплених підзвітними особами матеріальних цінностей (робіт, послуг), суми податкового кредиту з ПДВ у складі куплених матеріальних цінностей (робіт, послуг), а також повернення невикористаних підзвітних коштів підприємству.

Вказані підзвітні особи повинні пред'являти в бухгалтерію підприємства Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, форма якого затверджена наказом ДПА України «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, і Порядку складання вказаного Звіту» від 19.09.2003 р. № 440 разом з підтверджуючими документами. Цей звіт подається не пізніше закінчення третього банківського дня, наступного за днем, в якому підзвітна особа завершує таке відрядження.

У бухгалтерії Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, перевіряють: за формою — правильність його оформлення, заповнення реквізитів і за змістом — законність, доцільність проведених витрат, логічну ув'язку окремих показників. Визначається: чи повинен повернути працівник залишок невикористаного авансу або підприємство повинно відшкодувати йому понаднормово витрачені кошти. Витрати за звітом мають бути затверджені керівником підприємства.

За наявності невикористаного авансу його сума повертається підзвітною особою в касу або зараховується на банківський рахунок підприємства, що видало його, до або при наданні вказаного звіту.

Якщо підзвітна особа порушує терміни повернення невикористаного залишку підзвітних коштів і повертає таку суму в звітному місяці, на який доводиться останній день такого граничного терміну, то підприємство нараховує штраф у розмірі 15 % від суми не повернених вчасно коштів.

Якщо ж підзвітна особа не повертає суму невикористаних коштів протягом звітного місяця, на який доводиться граничний термін, то така сума підлягає оподаткуванню за діючою ставкою (з 01.01.2007 р. 15 %) у відповідності п. 7.1 ст. 7 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV, із змінами і доповненнями, (далі — Закон про ПДФО) за рахунок будь-якого доходу (після його оподаткування) підзвітної особи і нарахування штрафу у розмірі 15 % суми неповернених підзвітних коштів.

Якщо в майбутніх податкових періодах підзвітна особа повертає суму невикористаних коштів або вона стягується за рішенням суду,

перерахунок податкових зобов'язань не здійснюється, а сума штрафу не відшкодовується.

З врахуванням вищевикладеного приведемо бухгалтерські записи із відображення розрахунків підзвітними особами в табл. 2.35 (без використання рахунків класу 9).

Таблиця 2.35

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ
З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Видані працівникові грошові кошти на витрати на відрядження з каси підприємства	372	30
2	Оприбутковані придбані підзвітною особою на підставі затвердженого авансового звіту:		
	— необоротні активи	152	372
	— виробничі запаси	20	
	— МШП	22	
	— товари	281	
3	Списані витрати на відрядження працівників, зайнятих постачанням підприємства, на підставі затвердженого авансового звіту (на рахунках обліку запасів або на окремому субрахунку для обліку ТЗВ, відкритому до рахунків обліку запасів, окрім нематеріальних активів) при закупці*:		
	— необоротних активів	15	372
	— виробничих запасів	20	
	— МШП	22	
	— товарів	281	
<i>* В даному випадку «транзитний» рахунок 84 «Інші операційні витрати» не використовується, оскільки такі витрати включаються в первинну вартість запасів (необоротних активів) і будуть віднесені у витрати операційної діяльності у складі елементу «Матеріальні витрати» в Д-т рахунку 80 «Матеріальні витрати» (для необоротних активів — у складі елементу «Амортизація» в Д-т рахунку 83 «Амортизація»).</i>			
4	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості запасів, придбаних підзвітними особами, за наявності податкової накладної	641	372

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
5	Списані витрати на відрядження адміністративно-управлінського персоналу, працівників відділу збуту та ін.	84	372
		791	84
6	Повернені в касу підприємства невикористані підзвітні кошти	30	372
7	Відображена вартість грошових документів, придбаних підзвітною особою	33	372
8	Відображені витрати, у тому числі витрати на відрядження підзвітної особи, віднесені до витрат майбутніх періодів	39	372
9	Утримані із заробітної плати суми, не повернені вчасно підзвітними особами, і сума нарахованого штрафу у розмірі 15 %	661	372 (377)
10	Відшкодована перевитрата грошових коштів підзвітній особі	372	30

Облік розрахунків з використанням векселів

Підприємства можуть використовувати при розрахунках векселі, як за поставлені їм матеріальні цінності (роботи, послуги), так і як оплату за матеріальні цінності (роботи, послуги).

Придбані вексельні бланки зараховуються на баланс на субрахунок 209 «Інші матеріали» рахунку 20 «Виробничі запаси» з одночасним відображенням на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Облік виданих векселів відповідно до Інструкції № 291 залежно від виду векселів ведеться на наступних рахунках (субрахунках):

— короткострокові векселі враховуються на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані», в розрізі субрахунків:

621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»;

622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

За кредитом рахунку 62 відображається видача векселів в забезпечення постачання товарів (робіт, послуг) постачальників і інших кредиторів в забезпечення інших операцій, за дебетом — погашення заборгованості по виданих векселях, її списання і т. ін.;

— довгострокові векселі враховуються на рахунку 51 «Довгострокові векселі видані», в розрізі субрахунків:

511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»;

512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті».

За кредитом рахунку 51 відображається видача векселя в забезпечення за отримані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи і за іншими операціями, за дебетом — погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем, її списання і т. ін.

Облік отриманих векселів відповідно до Інструкції № 291 залежно від виду векселів ведеться на наступних рахунках (субрахунках):

— короткострокові векселі враховуються на рахунку 34 «Короткострокові векселі отримані», на відповідних субрахунках:

341 «Короткострокові векселі, отримані в національній валюті»;

342 «Короткострокові векселі, отримані в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 34 відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) і за іншими операціями, за кредитом — отримання коштів в погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні і т. ін.;

— довгострокові векселі враховуються на субрахунку 182 «Довгострокові векселі одержані».

За дебетом субрахунку 182 відображається отримання векселя в забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом — отримання коштів в погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні і т. ін.

Аналітичний облік як виданих, так і отриманих векселів доцільніше організовувати за кожним виданим векселем і за термінами їх погашення.

З врахуванням вищевикладеного приведемо бухгалтерські записи із відображення розрахунків за допомогою векселів, а також облік придбаних підприємством вексельних бланків в табл. 2.36.

Облік розрахунків із засновниками

Для узагальнення інформації про зміни у складі не сплаченого засновниками (учасниками) капіталу підприємства Інструкцією № 291 передбачений рахунок 46 «Неоплачений капітал».

За дебетом рахунку 46 відображається заборгованість засновників (учасників) підприємства за внесками в статутний капітал підприємства, за кредитом — погашення заборгованості за внесками в статутний капітал.

Таблиця 2.36

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ДОПОМОГОЮ ВЕКСЕЛІВ
З ВИКОРИСТАННЯМ БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКІВ ЗАГАЛЬНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
		3	4
1	2	3	4
Облік вексельних бланків			
<i>Приймання вексельних бланків</i>			
1	Перераховані грошові кошти комерційному банку в оплату вексельних бланків	377	311
2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ, сплачених у складі вартості вексельних бланків за наявності податкової накладної	641	644
3	Нарахована і сплачена сума державного мита	84	642
		791	84
		642	311
4	Оприбутковані бланки векселів	209 («Вексельні бланки»)	377
5	Оприбутковані вексельні бланки на забалансовий рахунок	08 («Вексельні бланки»)	—
6	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ при оприбуткуванні вексельних бланків	644	377

Списання вексельних бланків у момент видачі векселів			
1	Списані бланки векселів по акту	809	209 («Вексельні бланки»)
		791	809
2	Списані по акту із забалансового обліку вексельні бланки	—	08 («Вексельні бланки»)
Облік видачі векселів у розрахунок			
1	Виписаний і виданий постачальникові (підрядчикові) вексель як розрахунок:		
	— короткостроковий	63 (377, 685)	62
	— довгостроковий		51
2	Перераховані грошові кошти на погашення векселя:		
	— короткострокового	62	31
	— довгострокового	51	
3	Відбиті витрати по нарахуванню відсотків по векселю	85	684
4	Списані витрати за нарахованими відсотками по векселю на фінансові результати	793	85
5	Сплачені відсотки по векселю	684	31
Придбання векселів у розрахунок			
1	Отриманий вексель в оплату за реалізовані ТМЦ (товари, роботи, послуги):		
	— короткостроковий	34	36 (377, 685)
	— довгостроковий	182	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
2	Отримані грошові кошти після пред'явлення векселя до оплати:		
	— короткострокового	31	34
	— довгострокового		182
3	Нараховані відсотки по векселю	373	746
4	Списані нараховані відсотки по векселю на фінансові результати	746	793
5	Отримані грошові кошти на сплату відсотків по векселю	31	373
Облік відчуження векселя, отриманого як розрахунок за грошові кошти			
1	Відображена реалізація векселя як коштовного паперу	377	746
2	Відображена номінальна вартість реалізованого векселя:		
	— короткострокового	85	34
	— довгострокового		162
3	Отримані грошові кошти в оплату за реалізований вексель	31	377
4	Відображено закриття рахунків обліку доходів і витрат	746	793
		793	85

Облік купівлі-продажу векселя, придбаного за грошові кошти			
<i>Покупка векселя за грошові кошти</i>			
1	Придбаний вексель	352	685
2	Перераховані грошові кошти за вексель	685	31
<i>Продаж векселя за грошові кошти</i>			
3	Відображені доходи від реалізації векселя	377	741
4	Відображені витрати, понесені при придбанні векселя	85	352
5	Списані на фінансові результати витрати з придбання векселя	793	85
6	Віднесені на фінансові результати доходи від реалізації векселя	741	793
7	Отримані грошові кошти від покупки	31	377
<i>Авалювання векселів банком</i>			
1	Нарахована комісійна винагорода банку	84	685
2	Виплачено банку комісійна винагорода	685	31
3	Списані витрати на фінансові результати	791	84

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) і за кожним засновником (учасником) підприємства.

Вся інформація про розрахунки з учасниками і засновниками підприємства, пов'язані з розподілом власного капіталу, у вигляді дивідендів, повернення часток і т. ін., узагальнюється на рахунок 67 «Розрахунки з учасниками».

За кредитом даного рахунку відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками і учасниками підприємства, за дебетом — її зменшення (погашення), у тому числі реінвестування доходів і т. п. Залежно від характеру розрахунків можуть використовуватися наступні субрахунки рахунку 67 «Розрахунків з учасниками»:

671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» — враховуються дивіденди, нараховані власникам простих і привілейованих акцій (частки в статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених засновницькими документами, джерел;

672 «Розрахунки за іншими виплатами» — враховуються інші виплати, нараховані засновникам і учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплати у зв'язку із отриманням належної вибулому учасникові (засновникові) частки активів підприємства.

Аналітичний облік розрахунків з учасниками доцільніше вести за кожним засновником і учасником і за видами виплат.

З врахуванням вищевикладеного приведемо бухгалтерські записи з формування статутного капіталу і відображення розрахунків з учасниками в табл. 2.37.

Облік розрахунків за податками і платежами

Сплата податків — обов'язок кожного платника податків. Причому розраховуватися з бюджетом і позабюджетними фондами за податками, зборами, обов'язковими платежами необхідно вчасно. Уникнути такого обов'язку без серйозних наслідків майже неможливо.

З 1 квітня 2001 року вступив в дію Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III, із змінами і доповненнями (далі — Закон № 2181).

Об'єкт оподаткування, а в окремих випадках і терміни нарахування і сплати конкретних податків (зборів, обов'язкових платежів) встановлюються спеціальними законодавчими актами.

Таблиця 2.37

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ
ЗА ЗАГАЛЬНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Облік формування статутного капіталу			
1	Відображений розмір статутного капіталу, оголошений в засновницьких документах	46	40
2	Відображений вступ внесків від засновників в рахунок їх вкладів в статутний капітал:		
	— грошовими коштами	30, 31	46
	— основними засобами	10, 11	
	— нематеріальними активами	12	
	— виробничими запасами і ін.	20 і ін.	
3	Відображений вкладений засновниками підприємства (окрім АТ) капітал, що перевищує статутний капітал	30, 31	422
		10, 12	
		20	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
4	Віднесена на первинну вартість необоротних активів, отриманих від засновників як внесок до статутного капіталу, сума інших витрат, що підлягають включенню в первинну вартість відповідно до П(С)БО 7 і П(С)БО 8, наприклад, сума нарахованого: — збору до Пенсійного фонду при покупці нерухомого майна, легкового автомобіля — інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортно-го засобу в органах ДАІ)	152	651 685
5	Сплачена сума нарахованих: — збору до Пенсійного фонду при покупці нерухомого майна, легкового автомобіля — інших обов'язкових зборів і платежів (наприклад, за реєстрацію транспортно-го засобу в органах ДАІ)	651 685	31
Збільшення розміру статутного капіталу			
1	Відображено збільшення розміру статутного капіталу за рахунок додаткового випуску акцій за рахунок нарахованих дивідендів	46 671	40 46

2	Відображено збільшення розміру статутного капіталу за рахунок облігацій акціонерного товариства на його ж акції	46	40
		521	46
3	Відображено збільшення розміру статутного капіталу за рахунок внесення грошових коштів	46	40
		30,31	46
Зменшення статутного капіталу			
1	Зменшений статутний капітал акціонерного товариства шляхом зменшення номінальної вартості акцій	40	672
2	Виплачена компенсація учасникам у зв'язку із зменшенням статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій	672	30, 31
3	Зменшений статутний капітал акціонерного товариства за рахунок зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників і їх подальшого анулювання:		
	— викуплені акції у власників	451	30,31
	— анульовані акції	40	451
Нарахування і виплата дивідендів			
1	Нараховані дивіденди	443	671
2	Утриманий податок з доходів фізичних осіб при виплаті дивідендів засновникові (власникові) — фізичній особі	671	641
3	Перерахований до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток за нарахованими (виплаченими) дивідендами	641	311
4	Виплачені дивіденди	671	30,31

Відповідно до положень Закону № 2181 платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, вказану в представленій податковій декларації, протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного терміну, передбаченого п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Закону № 2181 для представлення податкової декларації.

Крім того, якщо останній день подання податкових декларацій доводиться на вихідний або святковий день, то останнім днем терміну вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день (п. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 Закону № 2181). Плата погоджених податкових зобов'язань згідно п.п. 5.3.1 п. 5.3 ст. 5 Закону № 2181 має бути проведена протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання звітності, тобто:

— для базового місячного звітного періоду — протягом 30 календарних днів;

— для базового квартального звітного року — протягом 50 календарних днів.

При цьому перенесення термінів подачі декларації у зв'язку з вихідними або святковими днями не впливає на термін сплати податкового зобов'язання. В той же час, якщо термін сплати податкового зобов'язання збігається з вихідним (святковим) днем, останнім днем граничного терміну сплати вважається наступний після вихідного (святкового) операційний (святковий) день.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, і за фінансовими санкціями, а також про інші розрахунки з бюджетом передбачений рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами».

За кредитом рахунку 64 відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом — належні до відшкодування з бюджету податки (збори, обов'язкові платежі), їх сплата, списання і т. ін.

Облік розрахунків з бюджетом на рахунку 64 ведеться в розрізі наступних субрахунків:

641 «Розрахунки за податками» — ведеться облік податків, що нараховуються і сплачуються відповідно до чинного законодавства;

642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» — ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), що стягуються відповідно до чинного законодавства і облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

Аналітичний облік розрахунків за податками, зборами і обов'язковими платежами ведеться за їх видами.

Крім того, у зв'язку із специфікою обліку ПДВ підприємствами, зареєстрованими як платники ПДВ, для обліку сум податкового

кредиту і податкових зобов'язань з ПДВ використовуються субрахунки:

643 «Податкові зобов'язання» — ведеться облік суми ПДВ, визначеної виходячи з суми отриманих авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності і нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають подальшому відвантаженню (виконанню);

644 «Податковий кредит» — ведеться облік сум ПДВ, на які підприємство придбало право зменшити податкові зобов'язання.

З врахуванням викладеного, для обліку ПДВ субрахунки 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит», 641 «Розрахунки за податками» слід використовувати в таких випадках:

— при зарахуванні на рахунки підприємства коштів від покупців (замовників) за продукцію, товари, роботи, послуги, які підлягають відвантаженню (передачі, виконанню), на суму ПДВ дебетується субрахунок 643 в кореспонденції з кредитом субрахунку 641, при цьому виписується податкова накладна;

— при відвантаженні заздалегідь сплаченої продукції, товарів, інших матеріальних цінностей, виконанні робіт, послуг рахунки обліку доходів від реалізації дебетуються в кореспонденції з кредитом субрахунку 643;

— при перерахуванні передоплати за продукцію, товари, роботи, послуги субрахунок 641 дебетується в кореспонденції з кредитом субрахунку 644 в разі наявності податкової накладної. Якщо податкова накладна відсутня, то даний запис не здійснюється, оскільки відповідно до п.п. 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону про ПДВ не дозволяється включення «...в податковий кредит яких-небудь витрат, не підтверджених податковими накладними...»;

— при отриманні заздалегідь оплаченої продукції, товарів, інших матеріальних цінностей, робіт, послуг субрахунок 644 дебетується в кореспонденції з кредитом рахунків (субрахунків) обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками.

Отже, дані субрахунки застосовуються в разі перерахування або отримання сум авансів (попередньої оплати). Проте інколи, при отриманні матеріальних цінностей (робіт, послуг), (перша подія) із яких-небудь причин підприємство-покупець не вчасно отримує від продавця податкову накладну. В такому разі право на податковий кредит виникає лише за датою здобуття податкової накладної.

Для обліку зборів до Пенсійного фонду з окремих господарських операцій, передбачених постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій» від 03.11.98 р. № 1740, із змінами і доповненнями, вико-

ристовується субрахунок 651 «За пенсійним забезпеченням» рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». За кредитом субрахунку 651 відображається нарахування таких зборів до Пенсійного фонду, за дебетом — їх сплата.

З врахуванням вищевикладеного приведемо бухгалтерські записи з нарахування і сплати податків, зборів, обов'язкових платежів (за винятком податків, внесків, пов'язаних з нарахуванням і виплатою заробітної плати) в табл. 2.38.

У реєстрах бухгалтерського обліку облік розрахунків з поставальниками і підрядчиками, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами, за податками і платежами, облік виданих і отриманих векселів, довгострокових і поточних зобов'язань (окрім зобов'язань, що враховуються в Журналі 2), відстрочених податкових активів і зобов'язань відповідно до *Методичних рекомендацій № 356* здійснюється в Журналі 3 і Відомостях аналітичного обліку 3.1 — 3.6 (докладніше дивись розділ I п. 1.9).

У Журналі 3 відображаються обороти за кредитом рахунків в таких двох розділах, як:

розділ I — за кредитом рахунків 18, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68;

розділ II — за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69.

Приведемо відповідність вищезгаданих рахунків розділам Журналу 3 і відповідних відомостей аналітичного обліку в табл. 2.39.

Таблиця 2.39

ВІДПОВІДНІСТЬ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗДІЛАМ ЖУРНАЛУ 3 І ВІДПОВІДНИХ ВІДОМОСТЕЙ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ

Рахунок бухгалтерського обліку	Розділ Журналу 3	Відомість аналітичного обліку до Журналу 3
1	2	3
18, 34, 51, 62	I	3.4
36	I	3.1
37	I	3.2
38	I	—
63	I	3.3
68	I	3.5
64	I	3.6
17, 52, 53, 54, 55, 61, 67, 69	II	—

Таблиця 2.38

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ОБОВ'ЯЗКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ
З ВИКОРИСТАННЯМ ЗАГАЛЬНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
	Розрахунки з податку на додану вартість		
	<i>В разі реалізації ТМЦ, робіт, послуг</i>		
	<i>Без передоплати</i>		
1	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості:		641
	— відвантаженої готової продукції	701	
	— відвантажених товарів	702	
	— виконаних робіт, наданих послуг	703	
	— відвантажених запасів, МШП	712	
	— наданих послуг з операційної оренди активів (якщо така діяльність не є предметом (метою) створення підприємства)	713	
	— відвантажених (переданих) необоротних активів	712	
	<i>В разі передоплати</i>		
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ у складі отриманої передоплати	643	641
3	Списана раніше відбита сума податкових зобов'язань з ПДВ при:		
	— відвантаженні готової продукції	701	643

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	— відвантаженні товарів	702	
	— виконанні робіт, наданні послуг	703	
	— відвантаженні виробничих запасів, МБП	712	
	— наданні послуг з операційної оренди активів (якщо така діяльність не є предметом (метою) створення підприємства)	713	
	— відвантаженні (передачі) необоротних активів	712	
Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ в інших випадках			
4	Відображено нарахування податкових зобов'язань з ПДВ при безоплатній передачі товарів, робіт, послуг або при безоплатній передачі основних засобів неплатників ПДВ	84	641
5	Відображено нарахування податкових зобов'язань з ПДВ при ліквідації основних засобів за самостійним рішенням платника податків, перенесенні до складу невиробничих засобів виходячи із звичайної ціни (для основних фондів групи 1 — виходячи із звичайних цін, але не менше їх балансової вартості)	84	641
6	Списана сума нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ на фінансові результати звітного періоду	791	84
Корегування податкових зобов'язань з ПДВ			
7	Відображено корегування податкових зобов'язань з ПДВ при поверненні товарів покупцем (якщо покупець не зареєстрований платником ПДВ) методом «чорвоне сторно»	704	641

8	Відображено корегування податкових зобов'язань з ПДВ при поверненні сум попередньої оплати покупцеві, замовникові (без передачі ТМЦ, робіт, послуг) методом «червоне сторно» (якщо покупець не зареєстрований платником ПДВ)	643	641
В разі придбання ТМЦ, робіт, послуг			
Без передоплати			
1	Відображена сума податкового кредиту у складі вартості отриманих ТМЦ, робіт, послуг	641	631
			685
В разі передоплати			
2	Відображена сума податкового кредиту у складі суми попередньої оплати за ТМЦ, роботи, послуги (за наявності податкової накладної)	641	644
3	Списана раніше відображена сума податкового кредиту при отриманні ТМЦ, робіт, послуг	644	631
			377
Корегування податкового кредиту з ПДВ			
4	Відображено корегування податкового кредиту з ПДВ при виявленні недостач ТМЦ (у випадках, коли винна особа не встановлена), а також в інших випадках, передбачених Законом про ПДВ (кореспонденція субрахунків: Д-т 641 — К-т 644 — методом «сторно»)	641	644
		84	644
5	Списана сума ПДВ, що підлягає виключенню із складу податкового кредиту на фінансові результати діяльності	791	84
6	Сплачено податкове зобов'язання до бюджету за результатами звітного періоду	641	311
Розрахунки по податку на прибуток			
1	Нарахований податок на прибуток у розмірі поточного податку на прибуток *	85	641
		791	85

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
2	Сплачено податкове зобов'язання з ПДВ до бюджету за результатами звітного періоду (у тому числі авансовий внесок з податку на прибуток при нарахуванні (виплаті) дивідендів)	641	311
* Для малих підприємств у відповідності з п. 43 П(С)БО 25 сума податку на прибуток, відображу-на у рядку 170 Звітну про фінансові результати (форма № 2-м), визначається у розмірі поточного податку на прибуток згідно нормам П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353, із змінами і доповненнями. При цьому у відповідності з п. 3 даного П(С)БО поточний податок на прибуток — це сума податку на прибуток, визначена в звітному періоді відповідно до податкового законодавства (тобто сума, вказана в податковій декларації).			
Облік торгівельних патентів			
1	Відображена оплата вартості торгівельного патенту протягом року	39	311
2	Нарахований податок на прибуток	85	641
3	Списана в зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток вартість придбаних торгівельних патентів, що відносяться до звітного періоду	641	39
4	Віднесена на витрати торгівельних патентів, не перекритих прибутком звітного року	84	39
		791	84
Розрахунки по інших податках, зборах, обов'язкових платежах			
1	Нарахований комунальний податок	84	641
		791	84
2	Нарахований збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	84	642
		791	84

3	Нарахований податок з реклами*:			
*Податкове зобов'язання з податку з реклами виникає у момент отримання оплати за рекламні послуги (якщо інше не передбачене у рішенні місцевих органів влади). Для зручності обліку розрахунків з податку з реклами у підприємства, що надає рекламні послуги, в розрізі окремих контрагентів, як при отриманні попередньої оплати за рекламні послуги, так і в разі надання таких послуг з подальшою оплатою, підприємство на власний розсуд може використовувати окремі субрахунок рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», наприклад, 645 «Розрахунки за податком з реклами».				
	а) перша подія — отримання попередньої оплати:			
	— при отриманні попередньої оплати (виникають податкові зобов'язання перед бюджетом)	645	641	
	— при наданні рекламних послуг (підписанні акту наданих послуг)	70	645	
	б) перша подія — надання рекламних послуг:			
	— при наданні рекламних послуг (підписанні акту наданих послуг)	70	645	
	— при отриманні оплати за надані рекламні послуги (виникають податкові зобов'язання перед бюджетом)	645	641	
4	Нарахований акцизний, готельний, ринковий збори, збір за паркування і т. ін. при реалізації товарів, продукції, робіт і послуг	70	642	
5	Нарахований збір до Пенсійного фонду при продажі ювелірних, послуг стільничкового зв'язку	70	651	
6	Нарахований збір до Пенсійного фонду при покупці нерухомого майна, легкового автомобіля	152	651	
7	Нарахований збір до Пенсійного фонду при імпорті потонових виробів	281	651	
Сплата податкових зобов'язань				
1	Сплачені до бюджету за результатами звітного періоду податкові зобов'язання по:			
	— податкам	641	311	
	— зборам, обов'язковим платежам	642		
	— збору до Пенсійного фонду	651		

Записи в цьому Журналі здійснюються на підставі підсумкових даних Відомостей 3.1 — 3.6 і первинних документів.

Відомості аналітичного обліку ведуться в цілому за синтетичними рахунками.

Відомості аналітичного обліку 3.1, 3.2, 3.3, 3.5 підприємства можуть вести для окремих субрахунків рахунків 36, 37, 63 і 68 з подальшим включенням таких підсумкових даних в розділ I Журналу 3.

Відомість 3.6 призначена для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податок з доходів фізичних осіб, фінансові санкції, що стягуються в дохід бюджету, відображені на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». Підсумки переносяться в графу 9 розділу II Журналу 3.

Облік з використанням спрощеного плану рахунків і регістрів обліку для малих підприємств

Облік розрахунків з покупцями і замовниками, у тому числі отриманими векселями, з підзвітними особами

Спрощеним Планом рахунків для обліку і узагальнення інформації про розрахунки з покупцями і замовниками, з підзвітними особами, з іншими дебіторами, з використанням короткострокових отриманих векселів, а також інформації про створення і використання резерву сумнівних боргів передбачений один рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

За дебетом рахунку 37 (окрім резерву сумнівних боргів) відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення або списання.

З метою деталізації обліково-економічної інформації для узагальнення інформації про вище перелічені розрахунки підприємство на власний вибір може відкрити наступні субрахунки:

«Розрахунки з покупцями і замовниками»;

«Розрахунки з підзвітними особами»;

«Короткострокові векселі отримані»;

«Резерв сумнівних боргів».

При відображенні в обліку розрахунків з покупцями і замовниками за дебетом рахунку 37 відображається покупна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), інших активів, яка включає ПДВ, акцизи і інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фон-

дів і включені у вартість реалізації. За кредитом даного рахунку відображається сума платежів, що надійшла на банківські рахунки підприємства, в касу, і інші види розрахунків (наприклад, векселями) за відвантажені товари, продукцію (виконані роботи, надані послуги).

В оплату за реалізовану продукцію, товари, виконані роботи, надані послуги, інші активи підприємства можуть отримувати короткострокові векселі. При отриманні такого векселя дебетується субрахунок обліку короткострокових векселів рахунку 37 і кредитується субрахунок обліку розрахунків з покупцями і замовниками. Оплата пред'явленого короткострокового векселя і належних за ним відсотків відображаються бухгалтерським записом:

Д-т 31 «Рахунки в банках»,

К-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами»

При цьому нарахування відсотків за векселем відображається у складі доходів з подальшим списанням на результати діяльності:

Д-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і К-т 70 «Доходи»,

Д-т 70 «Доходи» і К-т 79 «Фінансові результати».

При реалізації короткострокового векселя, раніше отриманого в оплату за реалізовану продукцію, товари, виконані роботи, надані послуги, інші активи, списання номінальної вартості реалізованого векселя відображається бухгалтерським записом:

Д-т 85 «Інші витрати» і К-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами»,

Д-т 79 «Фінансові результати» і К-т 85 «Інші витрати».

При відображенні в обліку розрахунків з підзвітними особами за дебетом рахунку 37 видача грошових коштів під звіт і погашення заборгованості підприємства перед підзвітною особою, а за кредитом — списання витрат на відрядження, оприбуткованих куплених підзвітною особою матеріальних цінностей (робіт, послуг), відображення сум податкового кредиту з ПДВ у складі куплених матеріальних цінностей (робіт, послуг), а також повернення невикористаних підзвітних грошових коштів підприємству.

На рахунку 37 відображається також нарахування і використання (корегування) резерву сумнівних боргів. За кредитом даного рахунку відображається створення резерву на дату балансу, а за дебетом — списання за рахунок створеного резерву визнаної безнадійної поточної дебіторської заборгованості або зменшення надмірно нарахованого резерву.

З врахуванням вищевикладеного приведемо найбільш поширену кореспонденцію рахунків для відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з покупцями і замовниками, підзвітними особами і операцій з нарахування і використання резерву сумнівних боргів, в табл. 2.40.

Таблиця 2.40

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ
ЗА СПРОЩЕНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Облік розрахунків з покупцями і замовниками			
1	Відвантажена покупцям (замовникам) продукція, товари (роботи, послуги), інші запаси, необоротні активи	37	70
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості відвантажених покупцям (замовникам) продукції, товарів (робіт, послуг), інших запасів, необоротних активів (якщо підприємство є платником ПДВ)	70	64
3	Списаний дохід від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг), інших запасів, необоротних активів	70	79
4	Отримана оплата від покупців (замовників) за відвантажену продукцію, товари (роботи, послуги), інші запаси, необоротні активи	31	37
Облік розрахунків з підзвітними особами			
1	Видані грошові кошти під звіт з каси підприємства	37	30
2	Оприбутковані придбані підзвітною особою (у т. ч. списання витрат на відрядження і інших (наприклад, транспортних) на підставі затвердженого авансового звіту:		
	— запаси	20	37
	— товари	26	
	— необоротні активи	15	

3	Сплачені за рахунок підзвітних сум виконані роботи, надані послуги на підставі затвердженого авансового звіту: — для операційної діяльності	84	37
		79	84
	— для інвестиційної, фінансової і надзвичайної діяльності	85	37
		79	85
4	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості цінностей (сплачених робіт, послуг) придбаних (сплачених) підзвітною особою	64	37
5	Списані витрати на відрядження, пов'язані з: — виробництвом продукції (робіт, послуг) — іншою операційною діяльністю — інвестиційною, фінансовою, надзвичайною діяльністю		
		84	37
		23	84
		84	37
		79	84
		85	37
		79	85
		30	37
6	Повернені в касу підприємства невикористані кошти, видані під звіт	66	37
7	Утримані із заробітної плати суми, не повернені своєчасно підзвітною особою	37	30
8	Відшкодована перевитрата грошових коштів підзвітній особі		
Облік резервів сумнівних боргів			
1	Створений резерв сумнівних боргів	84	37
		79	84
2	Списана за рахунок резерву сумнівних боргів частина поточної дебіторської заборгованості, визнаної безнадійної	37	37
3	Відображено зменшення надмірно нарахованого резерву сумнівних боргів	37	70
		70	79

***Облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками,
у тому числі виданими векселями, з учасниками***

Спрощеним Планом рахунків для обліку і узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками і підрядчиками, з учасниками, про короткострокові позики, короткострокові видані векселі, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями і розрахунки за іншими операціями передбачений один рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями».

За кредитом рахунку 68 відображається заборгованість за отримані від постачальників і підрядчиків ТМЦ, прийняті роботи, послуги, заборгованість за розрахунками з учасниками, видача короткострокових векселів постачальників і інших кредиторів в забезпечення інших операцій, за дебетом — погашення, списання заборгованості, у тому числі забезпеченою короткостроковими векселями і т. ін.

Облік довгострокових виданих векселів ведеться на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання». За кредитом рахунку 55 відображається видача довгострокового векселя в забезпечення за отримані ТМЦ, послуги, виконані роботи і за іншими операціями, за дебетом — погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем, її списання і т. ін.

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками, іншими контрагентами доцільно вести окремо за кожним контрагентом у розрізі кожного документу (рахунку) на сплату, а за векселями — за кожним виданим векселем та за термінами їх погашення.

Вся інформація про розрахунки з учасниками і засновниками підприємства, пов'язані з розподілом власного капіталу у вигляді дивідендів, повернення їх долі і т. ін. узагальнюється на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». За кредитом даного рахунку відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками і учасниками підприємства, за дебетом — її зменшення (погашення), у тому числі реінвестування доходів і т. ін.

В той же час узагальнення інформації про зміни у складі не сплаченого засновниками (учасниками) капіталу здійснюється на рахунку 40 «Власний капітал», до якого може бути відкритий окремий субрахунок, наприклад «Неоплачений капітал». За дебетом субрахунку 40/ «Неоплачений капітал» відображається заборгованість засновників (учасників) підприємства за внесками в статутний капітал підприємства, за кредитом — погашення такої заборгованості. Аналітичний облік неоплаченого капіталу доцільніше організувати за видами розміщених неоплачених акцій (для

акціонерних товариств) і за кожним засновником (учасником) підприємства.

Списання після закінчення терміну позовної давності кредиторської заборгованості відображається за дебетом рахунку 68 в кредиту рахунку 70 «Доходи».

З врахуванням вищевикладеного приведемо найбільш поширену кореспонденцію рахунків, вживану для відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками, у тому числі з використанням векселів, а також розрахунків з учасниками, в табл. 2.41.

Облік розрахунків за податками і платежами

У бухгалтерському обліку для обліку і узагальнення інформації про розрахунки за податками, обов'язковими платежами, про податковий кредит і податкове зобов'язання з ПДВ, розрахунками з пенсійного забезпечення і соціального страхування, страхування на випадок безробіття, індивідуального страхування і страхування майна спрощеним Планом рахунків передбачений один рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Для забезпечення деталізації обліково-аналітичної інформації до даного рахунку доцільно відкрити окремі субрахунки. Так, для обліку податкових зобов'язань, не пов'язаних з нарахуванням і виплатою заробітної плати, доцільно відкрити наступні субрахунки:

«Розрахунки за податками і обов'язковими платежами» — для обліку податків, зборів (обов'язкових платежів), що нараховуються і сплачуються відповідно до чинного законодавства;

«Податкові зобов'язання з ПДВ» (для платників ПДВ) — для обліку сум ПДВ, визначених виходячи з суми отриманих авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності і нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають подальшому відвантаженню (виконанню) (аналог субрахунку 643 загального Плану рахунків);

«Податковий кредит з ПДВ» (для платників ПДВ) — для обліку сум ПДВ, на які підприємство придбало право зменшити податкове зобов'язання (так званий податковий кредит) (аналог субрахунку 644 загального Плану рахунків).

Крім того, аналітичний облік розрахунків за податками, зборами і обов'язковими платежами доцільніше організовувати за їх видами. Це полегшить процес заповнення податкової звітності за окремими податками, зборами (обов'язковими платежами).

Таблиця 2.41

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ
І ПІДПРИЄМЦЯМИ ЗА СПРОЩЕНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Розрахунки з поставальниками і підрядчиками			
1	Перахована попередня оплата за придбані ТМЦ, необоротні активи, роботи, послуги	68	31
2	Відбита сума податкового кредиту з ПДВ у складі попередньої оплати за придбані ТМЦ, необоротні активи, роботи, послуги (якщо підприємство є платником ПДВ)	64	64
3	Включені витрати на транспортування ТМЦ, необоротних активів в первинну вартість:		
	— виробничих запасів, МШП	20	68
	— товарів	26	
	— необоротних активів	15	
4	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості послуг з транспортування	64	68
5	Відображено отримання від поставальників:		
	— виробничих запасів, МШП	20	68
	— товарів	26	
	— необоротних активів	15	
6	Підписаний акт виконаних робіт (наданих послуг)	84 (85)	68

7	Списана раніше відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі вартості отриманих ГМЦ, необоротних активів, робіт, послуг	64	68
8	Перерахована оплата за транспортні послуги	68	31
Розрахунки з постачальниками і підрядчиками з використанням векселів			
1	Виписаний і виданий постачальникові (підрядчикові) вексель:		
	— короткостроковий	68	68
	— довгостроковий		55
2	Перераховані грошові кошти на погашення векселя:		
	— короткострокового	68	31
	— довгострокового	55	
3	Відображені витрати по оплаті відсотків за векселем	85	68
		79	85
Розрахунки із засновниками			
Формування статутного капіталу			
1	Відображений розмір статутного капіталу, оголошений в засновницьких документах	40	40
2	Відображено отримання внесків від засновників в рахунок їх вкладів в статутний капітал:		
	— грошовими коштами	30, 31	40
	— необоротними активами	10	
	— виробничими запасами, МПП	20	
	— товарами	26	
	— шляхом утримання із заробітної плати (якщо засновник є працівником підприємства)	66	

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Збільшення розміру статутного капіталу			
1	Відображено збільшення розміру статутного капіталу шляхом додаткового випуску акцій за рахунок нарахованих дивідендів	68	40
2	Відображено збільшення розміру статутного капіталу шляхом обміну облігацій акціонерного товариства на його ж акції	55	
3	Відображено збільшення розміру статутного капіталу шляхом внесення грошових коштів	30	
		31	
Зменшення статутного капіталу			
1	Зменшений статутний капітал акціонерного товариства шляхом зменшення номінальної вартості акцій	40	68
2	Виплачена компенсація учасникам у зв'язку із зменшенням статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій	68	30
3	Зменшений статутний капітал акціонерного товариства за рахунок зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників і їх подальшого анулювання:		31
	— викуплені акції у власників	40	30, 31
	— анулювання акцій	40	40
Нарахування і виплата дивідендів			
1	Нараховані дивіденди	44	68
2	Перерахований авансовий внесок з податку на прибуток виходячи з суми нарахованих дивідендів	64	31
3	Утриманий податок з доходів фізичних осіб при виплаті дивідендів учасникові — фізичній особі	68	64
4	Виплачені дивіденди	68	30, 31

Окремі субрахунки «Податкові зобов'язання з ПДВ» і «Податковий кредит з ПДВ» можуть використовуватися підприємствами, зареєстрованими платниками ПДВ, в разі перерахування або отримання сум авансів (попередньої оплати) в наступному порядку:

- при зарахуванні на рахунки підприємства коштів від покупців (замовників) за продукцію, товари, роботи, послуги, які підлягають відвантаженню (передачі, виконанню), на суму ПДВ дебетується субрахунок «Податкові зобов'язання з ПДВ» в кореспонденції з кредитом субрахунку «Розрахунки за податками і платежами». В даний момент виписується податкова накладна;

- при відвантаженні заздалегідь оплачених продукції, товарів, інших матеріальних цінностей, виконаних робіт, послуг рахунок обліку доходів від реалізації дебетується в кореспонденції з кредитом субрахунку «Податкові зобов'язання з ПДВ»;

- при перерахуванні передоплати за продукцію, товари, роботи, послуги субрахунок «Розрахунки за податками і платежами» дебетується в кореспонденції з кредитом субрахунку «Податковий кредит з ПДВ» в разі наявності податкової накладної. Якщо податкова накладна відсутня, то даний запис не здійснюється, оскільки відповідно до п. п. 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону про ПДВ не виконується включення «...до податкового кредиту яких-небудь витрат, не підтверджених податковими накладними...»;

- при отриманні заздалегідь оплачених продукції, товарів, інших матеріальних цінностей, робіт, послуг субрахунок «Податковий кредит з ПДВ» дебетується в кореспонденції з кредитом рахунків (субрахунків) обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками.

Для обліку зборів до Пенсійного фонду з окремих господарських операцій, передбачених постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій» від 03.11.98 р. № 1740, із змінами і доповненнями, також використовується рахунок 64.

З врахуванням вищевикладеного приведемо бухгалтерські записи з нарахування і сплати податків, зборів, обов'язкових платежів (за винятком податків, внесків, пов'язаних з нарахуванням і виплатою заробітної плати), в табл. 2.42.

У реєстрах бухгалтерського обліку облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами, за податками і платежами, облік виданих і отриманих векселів, довгострокових і поточних зобов'язань (окрім зобов'язань, що враховуються в Журналі 2), відстрочених податкових активів і зобов'язань відповідно до *Методичних рекомендацій № 422* здійснюється в розділі I Відомості 3-м за формою додатка 5 до *Методичних рекомендацій № 422* (докладніше дивись розділ I п. 1.9).

Таблиця 2.42

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ
І ОБОВ'ЯЗКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ ЗА СПРОЩЕНИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Нарахований комунальний, єдиний податки, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства і інші види податків і зборів, що включаються до складу витрат діяльності з одночасним списанням:	84	64
	— до складу витрат на виробництво (в разі, якщо нарахування і сплата пов'язана з виробництвом продукції, робіт, послуг)	23	84
	— на фінансові результати (окрім податків, зборів, обов'язкових платежів, що включаються до складу витрат на виробництво)	79	
2	Нарахований ПДВ, податок з реклами, акцизний, готельний, ринковий збори, збір за паркування при реалізації товарів, продукції, робіт і послуг, збір до Пенсійного фонду при продажу ювелірних, послуг стільникового зв'язку і т. ін.	70	64
3	Нарахований збір до Пенсійного фонду при покупці нерухомого майна, легкового автомобіля	15	64
4	Нарахований податок на прибуток у розмірі поточного податку на прибуток*	85	64
		79	85
5	Сплачені податки, збори, обов'язкові платежі	64	31
* Для малих підприємств у відповідності з п. 43 П(С)БО 25 сума податку на прибуток, відображена у рядку 170 Звіту про фінансові результати (форма № 2-м), визначається у розмірі поточного податку на прибуток згідно нормам П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353, із змінами і доповненнями. При цьому у відповідності з п. 3 даного П(С)БО поточний податок на прибуток — це сума податку на прибуток, визначена в звітному періоді відповідно до податкового законодавства (тобто сума, вказана в податковій декларації).			
Облік торгівельних патентів			
1	Відображена оплата вартості торгівельного патенту протягом року	39	31
2	Нарахований податок на прибуток	85	64
3	Списана в зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток вартість придбаних торгівельних патентів, що відносяться до звітного періоду	64	39
4	Віднесена на витрати вартість торгівельних патентів, не перекритих прибутком звітного року	84	39
		79	84

Тобто в розділі I Відомості 3-м відображаються обороти за дебетом і кредитом рахунків:

- 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;
- 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;
- 64 «Розрахунку за податками і платежами»;
- 68 «Розрахунки за іншими операціями»;
- 69 «Доходи майбутніх періодів»;

Всі записи в даному розділі групуються за вказаними в ній рахунками.

Всі записи здійснюються протягом місяця на підставі прийнятих до обліку первинних документів за господарськими операціями, відносно яких кореспондуються вказані у Відомості рахунки бухгалтерського обліку.

Якщо первинні документи, що додаються до інших реєстрів, використовуються для записів в даному реєстрі (наприклад, документи з погашення дебіторської заборгованості для здійснення записів у Відомості 1-м), то відповідні суми господарських операцій вносяться до Відомості 3-м на підставі даних відповідного реєстра і використаних для ведення записів в ньому первинних документів (в даному випадку — Відомість 1-м і банківські документи).

Порядок заповнення розділу I Відомості 3-м залежить від виду відображених операцій і полягає в наступному:

1) для обліку виданих і отриманих векселів, розрахунків з поставальниками і підрядчиками, покупцями і замовниками, з учасниками і підзвітними особами, з іншими дебіторами і кредиторами в графі 3 розділу I вказується назва (прізвище) дебітора (кредитора).

При цьому для відображенні розрахунків з дебіторами і кредиторами у Відомості відводиться необхідна кількість рядків для впорядкованих записів відносно розрахунків за кожним дебітором і кредитором з продовженням записів на вкладних листах. Сальдо на кінець місяця за кожним дебітором або кредитором визначається розгорнуто і переноситься в графу 5 (з графи 21) і графу 6 (з графи 22) розділу I Відомості 3-м на наступний місяць;

2) для обліку розрахунків з бюджетом, за відрахуваннями на пенсійне забезпечення, соціальне і інші види страхування в графі 3 розділу I вказуються види податків, платежів і відрахувань. За кожним видом податків, платежів і відрахувань щомісячно відображаються нараховані і належні до відшкодування суми податків і платежів, їх погашення, списання і т. ін. Сальдо на кінець місяця визначається окремо за кожним видом податків, платежів і відрахувань (графи 21 і 22) і переноситься в графи 5 і 6 Відомості 3-м на наступний місяць;

3) доходи майбутніх періодів відображаються в розділі I Відомості 3-м за видами доходів.

Контрольні питання для самоперевірки

1. Основні положення Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р.
2. Розкрийте принципи бухгалтерського обліку, що відносяться до основних засад організації бухгалтерського обліку на малому підприємстві.
3. Чи повинні малі підприємства використовувати первинні документи при оформленні господарських операцій?
4. Особливості обліку необоротних активів суб'єктів малого підприємництва.
5. Особливості обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів суб'єктів малого підприємництва.
6. Особливості обліку праці та її оплати суб'єктів малого підприємництва.
7. Особливості обліку витрат на виробництво суб'єктів малого підприємництва.
8. Особливості обліку доходів і результатів діяльності суб'єктів малого підприємництва.
9. Особливості обліку розрахунків суб'єктів малого підприємництва.
10. До чийої компетенції відносяться питання організації бухгалтерського обліку на малому підприємстві?

Тести

1. Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для ухвалення рішень — це
 - а) аудит;
 - б) бухгалтерський облік;
 - в) економічний аналіз;
 - г) процедура складання фінансової звітності.
2. Оберіть принцип бухгалтерського обліку, що забезпечує кожному підприємству існування як юридичної особи, відокремленої від його власників при складанні фінансової звітності
 - а) історичної собівартості;
 - б) обачності;
 - в) автономності;
 - г) єдиного грошового вимірника.

3. Первинні документи суб'єктами малого підприємництва мають складатися

- а) у момент здійснення господарської операції;
- б) безпосередньо після її закінчення;
- в) а, б;
- г) за довільним порядком.

4. Кошти малого підприємства в іноземній валюті обліковують

- а) у відповідній валюті країни, з якою ведуть розрахунки;
- б) у порядку, зручному для підприємства;
- в) в перерахунку на гривні за курсом Національного банку

України;

- г) а, в.

5. Отримання готівкою виручки від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку відображають записом:

- а) Д-т 30 К-т 36;
- б) Д-т 30 К-т 70;
- в) Д-т 31 К-т 37;
- г) Д-т 30 К-т 37.

6. Вартість, за якою може бути реалізований об'єкт основних засобів після закінчення терміну його корисного використання — це

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

7. Інформація про суму зносу необоротних активів, що враховуються на рахунку 10 «Основні засоби» у малих підприємств, які використовують загальний План рахунків бухгалтерського обліку, узагальнюється на

- а) субрахунку 831 «Амортизація основних засобів»;
- б) субрахунку 131 «Знос основних засобів»;
- в) субрахунку 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»;
- г) рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

8. Отримання від учасників як внесок до статутного капіталу об'єкту нематеріальних активів за вартістю, оголошеною в засновницьких документах за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку відображають записом:

- а) Д-т 10 К-т 46;
- б) Д-т 10 К-т 40;
- в) Д-т 12 К-т 37;
- г) Д-т 12 К-т 46.

9. Облік запасів у суб'єктів малого підприємництва регулює

- а) П(С)БО 2;
- б) П(С)БО 7;
- в) П(С)БО 9;
- г) П(С)БО 25.

10. Сума, за якою може бути здійснений обмін активами в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами — це

- а) ціна власника або уповноваженого органу;
- б) фактична собівартість;
- в) справедлива вартість;
- г) правильна відповідь відсутня.

11. Списання МШП для інших операційних потреб за загальним Планом рахунків бухгалтерського обліку відображають записом:

- а) Д-т 80 К-т 22;
- б) Д-т 94 К-т 22;
- в) Д-т 79 К-т 80;
- г) а, в.

12. Вкажіть правильний результат розрахунку середньозваженої собівартості запасів, якщо: на початок періоду на МП обліковувалось 150 одиниць матеріалу за ціною 10 грн. Протягом періоду підприємство придбало матеріал: — 30 одиниць за ціною 15 грн і 40 одиниць товару за ціною 20 грн, а реалізувало 70 одиниць матеріалу.

- а) 10,75;
- б) 11,50;
- в) 12,50;
- г) 15,45.

13. Утримання з доходу найманих працівників на малому підприємстві регламентуються

- а) діючим законодавством України;
- б) наказом про облікову політику підприємства;
- в) трудовою угодою;
- г) Указом Президента України № 727 від 03.07.1998р. «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва».

14. Відображення нарахування виплат найманому працівнику на МП за рахунок коштів фонду соціального страхування за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку відображають записом:

- а) Д-т 81 К-т 66;
- б) Д-т 661 К-т 652;
- в) Д-т 65 К-т 66;
- г) Д-т 64 К-т 66.

15. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності регламентовані

- а) П(С)БО 9;
- б) П(С)БО 15;
- в) П(С)БО 16;
- г) П(С)БО 25.

16. Методику списання витрат без використання рахунку 23 «Виробництво» доцільно застосовувати малим підприємствам, що

- а) надають послуги і виконують роботи;
- б) не перейшли на сплату єдиного податку;
- в) здійснюють виготовлення продукції;
- г) а, б, в.

17. Списання собівартості реалізованої готової продукції за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку відображають записом:

- а) Д-т 90 К-т 26;
- б) Д-т 79 К-т 26;
- в) Д-т 26 К-т 23;
- г) Д-т 79 К-т 23.

18. За спрощеним Планом рахунків рахунок 70 передбачений для обліку доходів

- а) від реалізації товарів, робіт і послуг;
- б) інших операційних;
- в) інших звичайних і надзвичайних доходів;
- г) а, б, в.

19. Нарахований збір до Пенсійного фонду при покупці легкового автомобіля за загальним Планом рахунків бухгалтерського обліку відображають записом:

- а) Д-т 10 К-т 64;
- б) Д-т 152 К-т 651;
- в) Д-т 15 К-т 64;
- г) Д-т 105 К-т 651.

20. Питання організації бухгалтерського обліку на малому підприємстві відносяться до компетенції

- а) його власника;
- б) уповноваженого органу (посадової особи);
- в) органу податкової адміністрації за місцем реєстрації;
- г) а, б.

2.3. Узагальнення даних поточного обліку та складання звітності

2.3.1. Поняття, склад та вимоги до річної фінансової звітності

Фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства за звітний період. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для ухвалення рішень правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів. Фінансова звітність підприємств не складає комерційну таємницю, окрім випадків, передбачених законодавством. Фінансова звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку. Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність в грошовій одиниці України. Фінансова звітність подається з моменту реєстрації підприємства і до його ліквідації (навіть якщо підприємство не здійснює ніяких операцій). Основними нормативними документами, регулюючими питання складання і надання фінансової звітності є П(С)БО. *Порядок надання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419.*

Обов'язок складання фінансової звітності передбачений ст. 11 Закону № 996, а основні принципи її складання викладені в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Фінансова звітність складається всіма суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами і надається наступним користувачам (п. 1 ст. 14 Закону про бухгалтерський облік № 996).

- органам управління підприємством;
- трудовому колективу підприємства (на вимогу);
- власникам (засновникам) підприємства (товариства);
- органам виконавчої влади і іншим користувачам відповідно до законодавства.

Періодичність складання і терміни подання фінансової звітності. Відповідно до Закону про бухгалтерський облік № 996 звітний періодом для складання фінансової звітності є календарний рік (з 1 січня 201 р. до 31 грудня 201 р.). Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року) (31 березня, 30 червня, 30 вересня, 31 грудня звітного 201 р.). Звіт за календарний рік називається річною фінансовою звітністю. Та-

кож передбачена і проміжна — квартальна фінансова звітність, яка складається наростаючим підсумком з початку року.

Річна фінансова звітність надається не пізніше 20 лютого наступного за звітним роком, а квартальна — не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним кварталом.

За дату надання фінансової звітності вважається день фактичної її передачі за призначенням. Якщо фінансова звітність пересилалась поштою, то за дату її надання вважається дата отримання адресатом, вказана на штемпелі підприємства зв'язку. У разі, коли дата подання звітності доводиться на святковий або неробочий день, термін надання переноситься на перший робочий день, наступний за вихідним (святковим) днем.

Пунктом 11.3 ст. 11 Закону про бухгалтерський облік № 996 визначено, що для суб'єктів малого підприємництва національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена фінансова звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати, тоді як для решти підприємств (окрім бюджетних установ) фінансова звітність включає:

- Баланс (ф. № 1);
- Звіт про фінансові результати (ф. № 2);
- Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3);
- Звіт про власний капітал (ф. № 4);
- Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5);
- Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (ф. № 6).

Скорочені форми фінансової звітності (Балансу й Звіту про фінансові результати) передбачені також п. 9 П(С)БО 2 «Баланс» й п. 6 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Зміст і форма скороченої фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва у формі фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, що складається з Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м), встановлені *Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»*, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р. із змінами і доповненнями (додаток до П(С)БО 25).

При застосуванні П(С)БО 25 у суб'єктів підприємництва виникає питання про обов'язковість надання такої скороченої форми звітності — чи є у них вільний вибір? Часто виходить так, що сьогодні підприємство підпадає під критерії суб'єкта малого підприємництва, а завтра, при зміні обсягу реалізації продукції або розширенні виробництва, — ні. Чи може таке підприємство і в періоді відповідності критеріям суб'єкта малого підприємництва, і в періоді їх перевищення надавати фінансову звітність по повній формі?

Відзначимо, що П(С)БО 25 передбачає наступний порядок надання скорочених форм звітності:

1) підприємства, які за наслідками діяльності за минулий рік відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, в поточному році застосовують П(С)БО 25, тобто звітують за скороченою формою.

2) якщо такі підприємства, а також знов створені підприємства за наслідками діяльності за I квартал або за I півріччя поточного (звітного) року не відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, то фінансовий звіт цими підприємствами надається за повною формою.

3) підприємства, які за наслідками діяльності за 9 місяців поточного (звітного) року не відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, можуть надавати фінансову звітність за 9 місяців і за звітний рік згідно П(С)БО 25.

Як бачимо, свобода вибору передбачена тільки в третьому випадку. У першому випадку суб'єкти малого підприємництва зобов'язані керуватися П(С)БО 25.

Відповідно до ст. 5 Закону про бухгалтерський облік № 996 фінансова звітність складається в грошовій одиниці України — гривні. Якщо валюта, в якій ведеться бухгалтерський облік, відрізняється від валюти, в якій повинна складатися фінансова звітність, в примітках має бути розкрита причина цього і методи перерахунку даних бухгалтерського обліку в єдину валюту.

Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у відповідності с п. 1 П(С)БО 25 складається в тисячах гривень з одним десятичним знаком.

Основні вимоги до складання фінансової звітності

Перед складанням річної фінансової звітності на підприємстві має бути проведена інвентаризація активів і зобов'язань.

Інформація, приведена у фінансовій звітності, базується виключно на даних бухгалтерського обліку і повинна бити тотожна даним аналітичного і синтетичного обліку. Слід пам'ятати про те, що дані фінансової звітності вважаються за достовірні, якщо не містять яких-небудь спотворень або помилок, які можуть згодом вплинути на прийняті рішення.

При складанні фінансової звітності необхідно суворо слідувати принципам її підготовки — автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування і відповідності доходів й втрат, повного освітлення,

послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника.

Фінансова звітність має бути підписана керівником підприємства і головним бухгалтером.

2.3.2. Баланс

Метою складання **Балансу** є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. У **Балансі** відображаються активи, зобов'язання і власний капітал підприємства, причому сума активів повинна дорівнювати сумі зобов'язань і власного капіталу, тобто підсумки *активу і пасиву Балансу мають бути рівні*.

Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року). У графі 3 відображаються дані на початок звітного року (на 1-е січня звітного 20(XX) р.), в графі 4 — на кінець звітного періоду (31 березня, 30 червня, 30 вересня, 31 грудня звітного 20(XX) р.).

У **Балансі** активи діляться на оборотні і необоротні.

Оборотні активи — це грошові кошти і їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. При цьому *операційний цикл* — це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і отриманням коштів від реалізації, виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Решта активів, термін утримання на балансі яких перевищує тривалість операційного циклу або 12 календарних місяців, відносяться до *необоротних*. Серед них основними є нематеріальні активи, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість та ін.

У **Балансі** відображаються кінцеві результати виконання господарських і фінансових завдань підприємства, а також кумулятивний ефект від прийняття управлінських рішень. Показники **Балансу** дають уявлення про те, чим володіє підприємство (актив), що воно винне іншим (зобов'язання), що залишається на частку власникам (капітал).

Відзначимо, що Баланс (форма № 1-м) суб'єкта малого підприємництва небагато чим відрізняється від форми Балансу (форма № 1), передбаченої для звичайних підприємств. Єдиною відмінністю від форми № 1 є укрупненість окремих статей Балансу.

Актив

У актив *Балансу* відповідно до вимог *П(С)БО 25* входять тільки ті необоротні і оборотні активи і витрати майбутніх періодів, які можуть бути визнані такими. Наприклад, вартість нематеріальних активів, які не відповідають критеріям, обумовленим в *п. 6 П(С)БО 8* (прикладом може служити застаріла бухгалтерська програма, яка зараз не може використовуватися на підприємстві унаслідок прискорення науково-технічного прогресу), може бути списана на витрати звітного періоду (згідно *п. 8 П(С)БО 8*) і відповідно в актив *Балансу* не потрапить; запаси, які не відповідають вимогам *п. 5 П(С)БО 9* (наприклад, застаріли або зіпсувалися), відображаються за чистою вартістю реалізації, а різниця між первинною вартістю і чистою вартістю реалізації списується на витрати звітного періоду (згідно *п. 27 П(С)БО 9*). Таким чином, в актив *Балансу* потрапить тільки чиста вартість реалізації таких запасів (якщо ж чиста вартість реалізації дорівнює нулю, а таке цілком можливо, то в актив *Балансу* такі запаси не потраплять, а в бухгалтерському обліку враховуються в кількісному виразі). З рештою такі суми потраплять в рядок 350 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» пасиву *Балансу*.

Пасив

Данні, що наводяться в пасиві *Балансу*, дозволяють визначити, які зміни відбулися в структурі власного і позикового капіталу, скільки залучено в оборот підприємства довгострокових і короткострокових коштів, тобто пасив показує, звідки узялися кошти, направлені на формування майна підприємства.

Необхідність у власному капіталі обумовлена вимогами самофінансування підприємств. Власний капітал — основа самостійності і незалежності підприємства.

Також відомо, наскільки оптимальне співвідношення власного (І і II розділи пасиву) і позикового капіталу (III і IV розділи пасиву), багато в чому залежить фінансове положення підприємства.

У складі забезпечення майбутніх витрат і цільового фінансування відображаються суми забезпечення для відшкодування майбутніх витрат і платежів (на оплату майбутніх відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань і т. ін.), а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету і інших джерел. При цьому у зв'язку із змінами, внесеними в *п. 13 П(С)БО 11* наказом № 989, в обов'язковому порядку повинні ство-

рюватися забезпечення для відшкодування майбутніх операційних витрат на:

- виплату відпускних працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань по обтяжливих контрактах і т. ін., які і

підлягають відображенню в рядку 430 *Балансу*.

У вписуваному рядку 275 «IV. Необоротні активи та групи вибуття» відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

У вписуваному рядку 605 відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

З урахуванням вищевикладеного приведемо в таблиці 2.43 порядок заповнення рядків *Балансу* (форма № 1-м) з використанням залишків бухгалтерських рахунків за спрощеним *Планом рахунків* (графа 3) і загальним (графа 4).

2.3.3. Звіт про фінансові результати

У *Звіті про фінансові результати* (форма № 2-м) розглядаються фінансові результати діяльності підприємства з позицій, відмінних від прийнятих при складанні *Балансу*. Так, якщо в *Балансі* відображений стан підприємства на певний момент часу, то в *Звіті про фінансові результати* показані підсумки діяльності підприємства за певний проміжок часу. Інвесторів або кредиторів (а в міжнародній практиці саме їм насамперед представляються фінансові звіти, а не контролюючим органам, як це робиться в Україні) цікавить, скільки отримало підприємство доходу і якою ціною, за рахунок чого воно має прибуток, чи можна сподіватися на подальшу прибутковість підприємства.

Слід зазначити, що в графі 3 наводяться показники за звітний період, а в графі 4 — за аналогічний період минулого року. Наприклад, при складанні *Звіту про фінансові результати* за 9 місяців 2010 року в графі 3 наводяться показники за 9 місяців 2010 року, а в графі 4 — за 9 місяців 2009 року.

Таблиця 2.43

ПОРЯДОК ЗАПОВНЕННЯ РЯДКІВ БАЛАНСУ (ФОРМА № 1-М)

Актив	Код рядка	Джерело інформації для заповнення при використанні:	
		спрощеного Плану рахунків	загального Плану рахунків
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020	Сальдо за дебетом рахунків 15, 37 (у частині авансів для фінансування капітальних інвестицій, якщо їх облік ведеться на рахунку 37)	
Основні засоби:			
— залишкова вартість	030	Рядок 031 мінус рядок 032 (включається в підсумок балансу)	
— первинна вартість	031	Сальдо за дебетом рахунку 10	Сальдо за дебетом рахунків 10, 11, 12
		<i>Не включається в підсумок балансу</i>	
— знос	032	Сальдо за кредитом рахунку 13 (не включається в підсумок балансу)	
Довгострокові фінансові інвестиції	040	Сальдо за дебетом рахунку 14	
Гудвіл	065	Субрахунок для обліку гудвіла (наприклад, до рахунку 18)	Сальдо рахунку 19
Інші необоротні активи	070	Сальдо за дебетом рахунків 16, 18	
Всього по розділу I	080	Сума рядків 020, 030, 040, 070	
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	Сальдо за дебетом рахунків 20, 23 (зокрема за дебетом субрахунку 23/«Проміжні рахунки»)	Сальдо за дебетом рахунків 20, 21, 22, 23, 25 (зокрема за дебетом субрахунку 239 «Проміжні рахунки»)

Готова продукція	130	Сальдо за дебетом рахунку 26	Сальдо за дебетом рахунків 26, 27, 28
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
— чиста реалізаційна вартість	160	Рядок 161 мінус рядок 162 (включається в підсумок балансу)	
— первинна вартість	161	Сальдо за дебетом рахунку 37 (відповідний субрахунок)	Сальдо за дебетом рахунку 36
		<i>Не включається в підсумок балансу</i>	
— резерв сумнівних боргів	162	Сальдо за кредитом рахунку 37 (відповідний субрахунок)	Сальдо за кредитом рахунку 38
		<i>Величина резерву приводиться в частині, що відноситься до заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги. Сума резерву сумнівних боргів приводиться в дужках (не включається в підсумок балансу)</i>	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170	Сальдо за дебетом субрахунків 64/«Розрахунки за податками», 64/«Розрахунки за обов'язковими платежами» рахунку 64	Сальдо за дебетом субрахунків 641 і 642 рахунку 64
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	Сальдо за дебетом рахунків 37, 64, 66	Сальдо за дебетом рахунків 65, 37, субрахунку 661
		<i>Відображається заборгованість дебіторів, яка не включена в інші статті дебіторської заборгованості і яка підлягає відображенню у складі оборотних активів. Інша дебіторська заборгованість, за якою підприємство створює резерв сумнівних боргів, в даній статті приводиться за чистою реалізаційною вартістю</i>	
Поточні фінансові інвестиції	220	Сальдо за дебетом субрахунку 35/«Інші поточні фінансові інвестиції» рахунку 35	Сальдо за дебетом субрахунку 352

Продовження табл. 2.43

Актив	Код рядка	Джерело інформації для заповнення при використанні:	
		спрощеного Плану рахунків	загального Плану рахунків
1	2	3	4
Грошові кошти і їх еквіваленти*:			
у національній валюті	230	Сальдо за дебетом рахунків 30, 31 (окрім субрахунків обліку грошових документів), субрахунки 35/ «Еквіваленти грошових коштів» рахунку 35	Сальдо за дебетом субрахунків 301, 311, 313, 333, 351
у іноземній валюті	240	Сальдо за дебетом рахунків 30, 31 (окрім субрахунків обліку грошових документів), субрахунки 35/ «Еквіваленти грошових коштів» рахунку 35	Сальдо за дебетом субрахунків 302, 312, 314, 334, 351
* Окрім засобів, щодо яких встановлено обмеження їх використання для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу. Такі засоби відображаються у складі необоротних активів (рядок 070)			
Інші оборотні активи	250	Сальдо за дебетом субрахунків 30/«Грошові документи в національній валюті», 30/«Грошові документи в іноземній валюті» рахунку 30; 64/«Податкове зобов'язання» рахунку 64	Сальдо за дебетом субрахунків 331, 332, 643
Всього по розділу II	260	Сума рядків 100, 130, 160, 170, 210, 220, 230, 240, 250	
III. Витрати майбутніх періодів	270	Сальдо за дебетом рахунку 39	
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275	Сальдо за дебетом рахунку 286	
Баланс	280	Сума рядків 080, 260, 270, 275	

Пасив	Код рядка	Джерело інформації для заповнення при використанні:	
		спрощеного Плану рахунків	загального Плану рахунків
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	Сальдо за кредитом рахунку 40 (відповідний субрахунок)	Сальдо за кредитом рахунку 40
Додатковий капітал	320	Сальдо за кредитом рахунку 40 (відповідний субрахунок)	Сальдо за кредитом рахунку 42
Резервний капітал	340	Сальдо за кредитом рахунку 40 (відповідний субрахунок)	Сальдо за кредитом рахунку 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	У разі наявності нерозподіленого прибутку — сальдо за кредитом рахунку 44 (відповідний субрахунок); у разі наявності непокритого збитку — сальдо за дебетом рахунку 44 (відповідний субрахунок)	У разі наявності нерозподіленого прибутку — сальдо за кредитом субрахунку 441; у разі наявності непокритого збитку — сальдо за дебетом субрахунку 442
		<i>Сума непокритого збитку приводиться в дужках</i>	
Несплачений капітал	360	Сальдо за дебетом рахунку 40 (відповідний субрахунок)	Сальдо за дебетом рахунків 45, 46
		<i>Ця сума приводиться в дужках</i>	
Всього по розділу I	380	Сума рядків 300, 320, 340 плюс (мінус) рядок 350 мінус рядок 360	
II. Забезпечення майбутніх витрат і цільове фінансування	430	Сальдо за кредитом рахунку 47	Сальдо за кредитом рахунків 47, 48

Пасив	Код рядка	Джерело інформації для заповнення при використанні:	
		спрощеного Плану рахунків	загального Плану рахунків
<i>I</i>	2	3	4
III. Довгострокові зобов'язання	480	Сальдо за кредитом рахунку 55	Сальдо за кредитом рахунків 50, 51, 53, 55
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	Сальдо за кредитом рахунку 68 (відповідний субрахунок)	Сальдо за кредитом рахунку 60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Сальдо за кредитом рахунку 68 (відповідний субрахунок для обліку частини довгострокових зобов'язань, що підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу)	Сальдо за кредитом рахунку 61
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Сальдо за кредитом рахунку 68 (відповідний субрахунок для обліку заборгованості поставальникам і підрядчикам, в т.ч. забезпеченою векселями)	Сальдо за кредитом рахунку 63

Поточні зобов'язання за розрахунками:			
	550	Сальдо за кредитом субрахунків 64/«Розрахунки за податками», 64/«Розрахунки за обов'язковими платежами» рахунку 64	Сальдо за кредитом субрахунків 641, 642
— за страхуванням	570	Сальдо за кредитом рахунку 64 (відповідні субрахунки для обліку розрахунків за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на обов'язкове соціальне страхування, страхування майна підприємства і індивідуальне страхування його працівників)	Сальдо за кредитом рахунку 65
— з оплати праці	580	Сальдо за кредитом рахунку 66 (окрім заборгованості працівників підприємству — сальдо за дебетом субрахунку 66)	
Інші поточні зобов'язання	610	Сальдо за кредитом рахунку 68 (відповідні субрахунки з обліку отриманих авансів, розрахунків із засновниками), субрахунки 64/«Податковий кредит» рахунку 64, 23/«Проміжні рахунки» рахунку 23	Сальдо за кредитом рахунків 67, 68 субрахунків 644, 239 «Проміжні рахунки»
Всього по розділу IV		Сума рядків 500, 510, 530, 550, 570, 580, 610	
V. Доходи майбутніх періодів	630	Сальдо за кредитом рахунку 69	
Баланс	640	Сума рядків 380, 430, 480, 620, 630	

Показники про непрямі податки і інші вирахування з доходу, податку на прибуток, витратах і збитках в *Звіті про фінансові результати* наводяться у дужках.

Особливу увагу слід приділити заповненню рядка 080 «Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції» форми № 2-м. Як вже йшлося, суб'єкти малого підприємництва можуть вибрати два варіанти обліку витрат на виробництво готової продукції (робіт, послуг): з використанням рахунку 23 (при цьому вся сума понесених витрат в кінці місяця списується проводками Д-т 26 — К-т 23, Д-т 79 — К-т 26) і без використання рахунку 23 (понесені витрати відображаються тільки по рахунках класу 8).

При цьому за наслідками проведеної інвентаризації суб'єкти малого підприємництва зараховують на баланс вартість виявленого незавершеного виробництва, не оброблених сировини і матеріалів, вартість залишків готової продукції тощо.

Таким чином, проведене в кінці звітної періоду (року або кварталу) корегування незавершеного виробництва і готової продукції (про яку йшлося вище) незалежно від того, який з варіантів списання витрат вибрав суб'єкт малого підприємництва, відображається в *Звіті про фінансові результати* (форма № 2-м) у рядку 080 «Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і залишків готової продукції».

Згідно п. 46 П(С)БО 25 «сума всіх витрат збільшується на суму зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції або зменшується на суму збільшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції».

Іншими словами, якщо залишок незавершеного виробництва і готової продукції на кінець звітної періоду більший, ніж на початок року (оскільки Звіт про фінансові результати представляється наростаючим підсумком з початку року), то різниця зменшує витрати. Якщо ж залишок незавершеного виробництва і готової продукції на кінець періоду менший, ніж на початок року, то різниця збільшує витрати. Таким чином, раніше списані витрати, пов'язані з виробництвом продукції, як би затримуються в часі до моменту вибуття (продажу) готової продукції.

Рядки 090, 100, 110, 120, 130 форми № 2-м повністю відповідають рахункам 80, 81, 82, 83, 84 загального Плану рахунків. При використанні даних рядків підприємствами, що використовують спрощений План рахунків, така інформація відображається на рахунку 84, до якого можуть відкриватися окремі субрахунки для обліку за видами елементів. Проте таку інформацію можна узяти з графи 20 Відомості 5-м:

- для рядка 090 — з рядка 1.7;
- для рядка 100 — з рядка 2.6;

- для рядка 110 — з рядка 3.5;
- для рядка 120 — з рядка 4.4;
- для рядка 130 — з рядка 5.7.

В той же час, якщо мале підприємство на власний вибір застосовує тільки рахунки класу 9 «Витрат діяльності» для заповнення рядків 090, 100, 110, 120, 130 форми № 2-м, здійснюють додаткові вибірки.

Бухгалтерський облік підприємств торгівлі має свої особливості. Так, згідно *п. 45 П(С)БО 25* «торгові організації собівартість реалізованих товарів до складу матеріальних витрат не включають», а відображають в «безіменному» вписуваному рядку 140.

Сума *єдиного податку* окремо не відображається, а разом з платою за спеціальний торговий патент і єдиним (фіксованим) податком для сільськогосподарських товаровиробників включається до складу інших операційних витрат (рахунок 84) з вказівкою назви податку (плати) по рядку 131.

Таким чином, в рядку 170 «Податок на прибуток» суб'єктами малого підприємництва, що не перейшли на сплату єдиного податку, указуватиметься виключно сума податку на прибуток, що, мабуть, дозволить користувачам фінансової звітності точніше аналізувати ефективність податкової політики, що проводиться.

Нагадаємо, що в рядку 170 указується сума поточного податку на прибуток (визначеного відповідно до податкового законодавства, тобто сума податку, відображеного в податковій декларації).

Наказом Міністерства фінансів України «*Про внесення змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»* від 12.11.09 р. № 1315 внесені змінення в П(С)БО 25, що стосуються порядку відображення у формі № 2-м «Звіт про фінансові результати» доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, доходів і витрат від змінення вартості поточних біологічних активів. Починаючи з річного звіту за 2009 рік такі доходи і витрати приводяться лише довідково у вписуваних рядках 201 (доходи) і 202 (витрати) відповідно. Крім того, підприємства, що здійснюють сільськогосподарську діяльність, у статтю 080 «Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції» також враховують збільшення або зменшення залишків поточних біологічних активів власного вирощування та відгодівлі, при чому зменшення залишків поточних біологічних активів у результаті їх переводу до складу довгострокових біологічних активів не враховують.

З урахуванням вищевикладеного в табл. 2.44 приведемо порядок заповнення рядків *Звіту про фінансові результати* (форма № 2-м) з використанням інформації, що узагальнюється на рахунках спрощеного Плану рахунків (графа 3) і загального (графа 4).

Таблиця 2.44

ПОРЯДОК ЗАПОВНЕННЯ РЯДКІВ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ФОРМА № 2-М)

Найменування статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення при використанні:	
		спрощеного Плану рахунків	загального Плану рахунків
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Обороти за кредитом рахунку 70 (відповідні субрахунки для обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг)	Обороти за кредитом рахунку 70
Непрямі податки і інші вирахування з доходу	020	Обороти за кредитом субрахунків 64/ «ПДВ», 64/«Акційний збір», 64/ «Податок з реклами» і т. ін. (у кореспонденції з дебетом рахунку 70 в частині доходу, відображеного в рядку з кодом 010); обороти субрахунку 70/«Вирахування з доходу» (без ПДВ)	Обороти за дебетом рахунку 70 і кредитом субрахунків 641, 642, 643. Обороти субрахунку 704
<i>Ця сума приводиться у дужках</i>			
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	030	Різниця рядків 010 і 020. Перевірка: обороти за кредитом рахунку 70 (у частині доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг) за вирахуванням сум непрямих податків і інших вирахувань з доходу. Ця сума приводиться без ПДВ	
Інші операційні доходи	040	Обороти за дебетом рахунку 79 і кредитом рахунку 70 (відповідний субрахунок)	Обороти за дебетом субрахунку 791 і кредитом рахунку 71
<i>Відображаються інші доходи від операційної діяльності підприємства, окрім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а саме: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і т. ін. Ця сума приводиться без ПДВ</i>			

Інші звичайні доходи	050	Обороти за дебетом рахунку 79 і кредитом рахунку 70 (відповідний субрахунок)	Обороти за дебетом субрахунку 792 і кредитом рахунків 72, 73; обороти за дебетом субрахунку 793 і кредиту рахунку 74
			<i>Відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі і інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, дохід від неоперативних курсових різниць; інші доходи, що виникають в періоді звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Ця сума приводиться без ПДВ</i>
Надзвичайні доходи	060	Обороти за дебетом рахунку 79 і кредитом рахунку 70 (відповідний субрахунок)	Обороти за дебетом субрахунку 794 і кредитом рахунку 75
		<i>Ця сума приводиться без ПДВ</i>	
Разом чисті доходи	070	Арифметична сума рядків 030, 040, 050, 060	
		Перевірка: обороти за кредитом рахунку 70 без урахування сум непрямих податків	Перевірка: обороти за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75 без урахування сум непрямих податків
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080	Приводиться збільшення або зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції. Показник про зменшення залишків наводиться в дужках. Показник збільшення — позитивний результат дій: (сальдо за Д-т 23 + сальдо за Д-т 26) на кінець періоду — (сальдо за Д-т 23 + сальдо за Д-т 26) на початок періоду. Показник зменшення (приводиться в дужках) — негативний результат дій: (сальдо за Д-т 23 + сальдо за Д-т 26) на кінець періоду — (сальдо за Д-т 23 + сальдо за Д-т 26) на початок періоду	

Продовження табл. 2.44

Найменування статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення при використанні:	
		спрощеного Плану рахунків	загального Плану рахунків
1	2	3	4
Матеріальні витрати	090	Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 1.7 у графі 20 Відомостей 5-м	Оборот рахунку 80
		Ця сума приводиться у дужках	
		Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 2.6 у графі 20 Відомостей 5-м	
Витрати на оплату праці	100	Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 2.6 у графі 20 Відомостей 5-м	Оборот рахунку 81
		Ця сума приводиться у дужках	
		Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 3.5 у графі 20 Відомостей 5-м	
Відрахування на соціальні заходи	110	Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 3.5 у графі 20 Відомостей 5-м	Оборот рахунку 82
		Ця сума приводиться у дужках	
		Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 4.4 у графі 20 Відомостей 5-м	
Амортизація	120	Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 4.4 у графі 20 Відомостей 5-м	Оборот рахунку 83
		Ця сума приводиться у дужках	
		Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 5.7 у графі 20 Відомостей 5-м	
Інші операційні витрати	130	Оборот рахунку 84 (окремий субрахунок*) Перевірка: значення рядка 5.7 у графі 20 Відомостей 5-м	Оборот рахунку 84
		Ця сума приводиться у дужках	
		Ця сума приводиться у дужках	

* Дані витрати можна і не відображати на окремих субрахунках рахунку 84, оскільки вони відображаються (накопичуються) у Відомості 5-м: матеріальні витрати — в рядку 1.7, витрати на оплату праці — в рядку 2.6, відрахування на соціальні заходи — в рядку 3.5, амортизація — в рядку 4.4 і інші операційні витрати — в рядку 5.7.

зокрема	131	Указується конкретна назва податку і відповідна сума (єдиний податок; плата за спеціальний торговий патент; єдиний (фіксований) податок для сільськогосподарських товаровиробників). Ця сума приводиться у дужках	Перевірка: обороти за Д-м рахунку 84 і К-м субрахунків 641/«Єдиний податок», 641/«Спеціальний торговий патент», 641/«Спеціальний торговий патент», 641/«Єдиний (фіксований) податок для сільськогосподарських виробників»)
	140	Приводиться собівартість реалізованих товарів у дужках	
Інші звичайні витрати		Обороти за кредитом рахунку 26 (у частині балансової вартості реалізованих товарів)	Обороти за кредитом рахунку 28
	150	Оборот рахунку 85 (окрім надзвичайних витрат і витрат за податком на прибуток). Відображаються витрати на сплату відсотків і інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу; витрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; витрати від неопераційних курсових різниць; витрати від зниження ціни фінансових інвестицій і необоротних активів; інші витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Ця сума приводиться у дужках	
Надзвичайні витрати	160	Оборот рахунку 85 в частині витрат від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожежі, техногенних аварій і т. ін.), включаючи витрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха і техногенних аварій; витрати від інших подій і операцій, надзвичайних подій, що відповідають визначенню. Ця сума приводиться у дужках	

Закінчення табл. 2.44

Найменування статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення при використанні:		
		спрощеного Плану рахунків	загального Плану рахунків	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	
Податок на прибуток	170	Оборот за дебетом рахунку 85 і кредитом субрахунку 641/ «Податок на прибуток». Перевірка: значення рядка 7.1 у графі 20 Відомості 5-м	Оборот за дебетом рахунку 85 і кредитом субрахунку 64/ «Податок на прибуток» рахунку 64	
		<i>Відображається сума податку на прибуток платниками цього податку на підставі даних декларації про прибуток підприємства (тобто у розмірі поточного податку на прибуток). Ця сума приводиться у дужках</i>		
Разом витрати	180	Арифметична сума рядків 090, 100, 110, 120, 130, 140, 150, 160, 170 плюс (мінус) рядок 080 Сума всіх витрат збільшується на суму зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції або зменшується на суму збільшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції. Ця сума приводиться в дужках		
Чистий прибуток (збиток)	190	Різниця рядків 070 і 180		
		Перевірка: позитивний результат дій: гр. 4 — гр. 3 за рядком 350 Балансу = прибуток; або негативний результат дій (приводиться в дужках): гр. 4 — гр. 3 за рядком 350 Балансу = збиток	Перевірка: позитивний результат дій: гр. 4 — гр. 3 за рядком 350 Балансу = прибуток; або негативний результат дій (приводиться в дужках): гр. 4 — гр. 3 по рядку 350 Балансу = збиток	

Контрольні питання для самоперевірки

1. Дати поняття фінансової звітності.
2. Назвіть основні нормативні документи, регулюючи питання складання і надання фінансової звітності.
3. Мета складання фінансової звітності.
4. Визначте період для складання фінансової звітності згідно діючого законодавства.
5. Особливості складання фінансової звітності малого підприємства.
6. Що вважається за дату надання фінансової звітності?
7. Основні вимоги до складання фінансової звітності.
8. Як відображається у фінансовій звітності суб'єкта малого підприємства сума єдиного податку?
9. Порядок заповнення рядків «Балансу» (форма № 1-м).
10. Порядок заповнення рядків «Звіту про фінансові результати» (форма № 2-м).

Тести

1. Звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства за звітний період — це
 - а) фінансова звітність;
 - б) податкова звітність;
 - в) статистична звітність;
 - г) а, б, в.
2. Основними нормативними документами, регулюючими питання складання і надання фінансової звітності є:
 - а) Наказ про облікову політику підприємства;
 - б) Указ Президента України № 727 від 03.07.1998 р. «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»;
 - в) П(С)БО;
 - г) а, б, в.
3. Зміст і форма фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва встановлені:
 - а) Законом про бухгалтерський облік № 996;
 - б) П(С)БО 2;
 - в) П(С)БО 3;
 - г) П(С)БО 25.

4. Джерелом інформації для заповнення фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва мають бути записи на рахунках з використанням

- а) спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- б) загального Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- в) як спрощеного, так і загального Плану рахунків бухгалтерського обліку;

г) правильна відповідь відсутня.

5. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва складається в

- а) гривнях з двома десятичними знаками;
- б) валюті, в якій фактично ведеться бухгалтерський облік;
- в) тисячах гривень;
- г) тисячах гривень з одним десятичним знаком.

- 3.1 Зарубіжний досвід оподаткування підприємств малого бізнесу
- 3.2. Оподаткування суб'єктів малого бізнесу — юридичних осіб
- 3.3 Оподаткування суб'єктів малого бізнесу — фізичних осіб
- 3.4 Фіксований податок
- 3.5 Фіксований сільськогосподарський податок
- Контрольні питання для самоперевірки
- Тести
- Контрольні завдання

3.1 Зарубіжний досвід оподаткування підприємств малого бізнесу

Законодавством більшості розвинених країн *малий бізнес* визначений як особливий суб'єкт державного регулювання. Специфіка малого бізнесу (соціальна значимість, масовість) визначила особливості його оподатковування, що орієнтовано на довгострокові цілі економічного розвитку й прив'язано до реально складних економічних пропорцій всередині даного сектора.

Важливим аспектом *оподатковування малого бізнесу* є критерій визнання підприємства малим. Звичайно виділяють два види таких критеріїв — кількісні і якісні.

До кількісних критеріїв відносяться такі статистичні показники об'єкта, як чисельність зайнятих на підприємстві, активи, капітал, прибуток. Причому єдиним критерієм, що є порівняльним для всіх країн, є кількість працівників, зайнятих на підприємстві.

Західні фахівці пропонують також свої якісні критерії для визначення малого бізнесу, до яких можуть бути віднесені: особисте керування підприємством, прямий особистий контакт між вищими органами керівництва і робітниками, клієнтурою й постачальниками, неможливість одержати доступ до ринків капіталу. Однак на підставі такого роду критеріїв розходження між малими й середніми підприємствами встановити ще складніше.

В остаточному підсумку в податковому законодавстві більшості розвинених країн при визначенні поняття «мале підприємство» у якості базових використовуються кількісні показники, але вони майже завжди доповнюються якісними характеристиками (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

КРИТЕРІЇ ВІДНЕСЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ ДО КАТЕГОРІЇ МАЛИХ*

Країна	Гранична чисельність зайнятих		Прибуток у національній валюті	Виручка		Засновники	Особливі умови
	кількість чоловік	галузь		сума	галузь		
США	250—1500	виробництво	—	3,5—14,5 млн дол.	послуги	незалежний власник	самостійне керування; не домінує у своєму секторі
<i>Критерій АМБ</i>	500	оптова торгівля	—	3,5—13,5 млн дол.			
<i>S-корпорація</i>	35	обмежень немає	—	частка виручки від виробничої діяльності в загальній сумі доходу не менш 75 %		тільки приватні особи; тільки резиденти	незалежний власник і керуючий
Канада	100	всі галузі народного господарства	200 000 дол.	2,0—20,0 млн дол.	—	—	—
Англія <i>Загальні критерії</i>	250	всі галузі народного господарства	—	11,2 млн фунтів стерлінгів	—	—	вартість активів менш 5,6 млн фунтів стерлінгів
<i>Пільгові критерії</i>	200	всі галузі народного господарства	300 фунтів стерлінгів	—	—	—	—
Франція	50	всі галузі народного господарства	—	500 млн євро	промисловість	не менш 50 % капіталу належить приватним особам	—
				100 млн євро	інші галузі		

* Нікітін С., Нікітін А., Степанова М. Податкові пільги, що стимулюють підприємницьку діяльність у розвинених країнах Заходу // Світова економіка й міжнародні відносини. — 2000. — № 11. — С. 54.

У деяких країнах крім загальних критеріїв віднесення підприємств до суб'єктів малого бізнесу існують також особливі критерії, що відносять мале підприємство в пільгову категорію, як, наприклад, у США і Великобританії.

Загальні критерії застосовуються до тих суб'єктів малого бізнесу, які зацікавлені в одержанні пільгових кредитів, але вони фактично не торкаються податкових пільг. Так, у США Адміністрація по справах малого бізнесу (АМБ), створена в 1953 р. для надання допомоги керівникам малих підприємств у підвищенні їх управлінської кваліфікації й одержанні позик, вважає бізнес малим, якщо підприємство не домінує у своїй сфері діяльності й разом з відділеннями наймає не більше 500 чоловік. Однак, спеціальними пільгами на державному рівні такі підприємства не наділені. Податковий кодекс США передбачає пільги для так званих S-корпорацій (small corporation). S-корпорації вперше з'явилися у 1958 р. як альтернатива звичайним корпораціям відповідно до підрозділу «S» Правил Податкового управління США.

Сформована міжнародна практика оподатковування передбачає стосовно суб'єктів малого й середнього підприємництва такі основні підходи:

1) введення на тлі стандартної національної податкової системи сукупності податкових пільг для малого бізнесу по окремих великих податках (переважно по податку на прибуток, рідше по ПДВ);

2) введення особливих режимів оподатковування малого бізнесу.

Виділяють два типи особливих режимів оподатковування: спрощене й поставлене оподатковування, які адаптовані до умов конкретної країни і можуть утворювати різні модифікації й змішані форми.

У чистому вигляді перший тип оподатковування передбачає збереження для малих підприємств всіх видів податків при одночасному спрощенні порядку їх розрахунків (включаючи спрощені методи визначення податкової бази й методи здійснення обліку) і стягнення (періодичність, звільнення від авансових платежів).

Другий тип, навпроти, припускає оцінку потенційного доходу платника податків на підставі непрямих ознак і встановлення фіксованих платежів у бюджет, що замінюють один або кілька традиційних податків.

У податковій практиці розвинених країн набагато частіше застосовується спрощене оподатковування. Поставлене оподатковування в чистому вигляді використовується рідше, хоча в багатьох країнах оцінка податкової бази, за аналогією з іншими платниками податків, застосовується в тих випадках, коли податкова адміністрація має сумніви стосовно правильності обчислення податкових зобов'язань.

Проведений аналіз закордонного досвіду оподатковування малого бізнесу дозволяє зробити висновок, що законодавством більшості розвинених країн малий бізнес визначений як особливий суб'єкт державного регулювання. Для цілей оподатковування незмінними залишаються натуральні і якісні показники; фінансові показники (прибуток, обсяг реалізації), які змінюються стосовно різних податків. Специфіка малого бізнесу визначила специфіку його оподатковування. У зв'язку із цим, у процесі реформування податкових систем західних країн одержали розвиток дві групи пільг:

- пільги, спрямовані на підтримку конкурентоспроможності малих підприємств, підвищення їх інвестиційної й інноваційної активності;

- пільги, що дозволяють спростити податкове адміністрування цієї групи платників податків.

Основною тенденцією розвитку оподатковування малого бізнесу в економічно розвинених країнах можна вважати прагнення до його максимальної раціоналізації, спрощення, відходу від складних і трудомістких для розробки й впровадження податкових схем.

3.2. Оподаткування суб'єктів малого бізнесу — юридичних осіб

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва може застосовуватися поряд з діючою системою, передбаченою законодавством, для великих підприємств, вибір суб'єкта малого підприємництва.

Суб'єкти малого підприємництва мають суттєву перевагу над платниками податків у великому бізнесі: вони можуть самостійно обрати спосіб оподаткування, обліку та звітності з-поміж кількох варіантів — загальної системи та кількох спрощених.

Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва від 28.06.1999 р. № 746/99 передбачено такі спрощені системи оподаткування обліку та звітності:

- фіксований податок;
- спеціальний торговельний патент;
- єдиний податок.

Суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа має право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком за сукупності таких умов:

- середньооблікова чисельність працівників на підприємстві за календарний рік не перевищує 50 осіб;

— обсяг виручки підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за календарний рік не перевищує 1 млн гривень.

Визначаючи середньооблікову чисельність працівників на підприємстві, беруть до уваги всіх його працівників, серед них і тих осіб, які працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій та інших відокремлених підрозділів. Розрахунки здійснюють відповідно до норм Інструкції зі статистики кількості працівників, затвердженої Наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 № 286.

Виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є сума, яку суб'єкт підприємницької діяльності фактично отримав на поточний рахунок та (або) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Якщо у звітному періоді на підприємстві були здійснені операції з продажу основних засобів, то виручкою від реалізації є різниця між сумою, отриманою від реалізації цих засобів, і їх залишковою вартістю на момент продажу. До суми виручки не входять кошти, що надійшли на поточний рахунок підприємства на підставі договорів комісії та інших цивільно-правових договорів як транзитні кошти, на які підприємство не має права власності.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які не можуть перейти на спрощену систему оподаткування:

- підприємства, які працюють за спеціальним торговельним патентом;

- довірчі товариства, страхові компанії, банки, ломбарди та інші фінансово-кредитні і небанківські фінансові установи;

- підприємства, що здійснюють діяльність у сфері гравального бізнесу, обміну іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів;

- підприємств, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам — учасникам та засновникам таких суб'єктів, що не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 %;

- підприємства, які здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи;

- здійснюють товарообмінні (бартерні) операції, розраховуються за товари (роботи, послуги) в будь-якій негрошовій формі.

Філії (відділення), представництва або інші відокремлені підрозділи підприємства можуть перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком після того, як такий перехід здійснило головне підприємство.

Суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з наступних ставок єдиного податку:

— **6 відсотків** від суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України «Про податок на додану вартість»;

— **10 відсотків** від суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи сплачують єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Розподіл сплачених суб'єктом малого підприємництва сум єдиного податку Державною казначейською службою не здійснюється.

Суб'єкт малого підприємництва сплачує:

43 відсотки нарахованого єдиного податку на рахунки відповідного бюджету;

57 відсотків нарахованого єдиного податку на рахунки органів Пенсійного фонду України як частину суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (пункт 6 в редакції Постанови КМУ № 1196 (1196-2010-п) від 27.12.2010).

Суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа, який сплачує єдиний податок, не є платником таких видів податків та зборів (обов'язкових платежів):

а) податок на прибуток підприємств;

б) податок на додану вартість з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 6 відсотків;

в) земельний податок, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності;

г) плата за користування надрами;

д) збір за спеціальне використання води;

е) збір за спеціальне використання лісових ресурсів;

є) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

З 01.01.2011 року вступив в силу Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010. Згідно Закону **єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування** — консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпе-

чення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Обліком **платників єдиного внеску**, забезпеченням збору та веденням **обліку страхових коштів**, контролем за повнотою та своєчасністю їх сплати, веденням **Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування** буде займатися Пенсійний фонд України.

Ставки єдиного соціального внеску:

Для роботодавців ці ставки встановлюються відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено **платників єдиного внеску**, з урахуванням видів їх економічної діяльності. Класів професійного ризику виробництва наведено аж 67 та відповідна ставка внеску становить від 36,76 % для першого класу до 49,7 % для 67 класу професійного ризику виробництва. Слід звернути увагу, що для цивільно-правових договорів передбачена єдина ставка соціального внеску — 34,7 %.

Для працівників які працюють на підприємствах, у фізичних осіб — підприємцях або у фізичних осіб, що забезпечують себе роботою самостійно на умовах трудового договору встановлюється ставка єдиного соціального внеску 3,6 %.

Фізичні особи, що виконують роботи за цивільно-правовими договорами сплачуватимуть єдиний соціальний внесок за ставкою 2,6 %.

Державні службовці сплачуватимуть внесок за ставкою 6,1 %.

Для підприємців на загальній системі оподаткування та спрощенців встановлена однакова ставка внеску, що дорівнює 34,7 % бази оподаткування.

Для підприємців на загальній системі оподаткування базою оподаткування є сума доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб, та сума доходу, що розподіляється між членами сім'ї фізичних осіб — підприємців, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за кожну особу за місяць, у якому отримано дохід (прибуток).

Для підприємців на спрощеній системі оподаткування базою оподаткування є сума, що визначається такими платниками самостійно для себе та членів сім'ї, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої цим Законом. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за кожну особу.

Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму працездатних осіб.

Мінімальний страховий внесок визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом.

Отже, на перше січня 2011 року мінімальна заробітна плата становить 941 грн то мінімальний розмір єдиного соціального внеску становить $941 * 34,7 \% = 326,53$ грн.

Прожитковий мінімум на перше січня 2011 року становить 941 грн, то максимальна величина бази нарахування єдиного внеску буде становити $941 * 15 = 14\ 115$ грн. Відповідно максимальний розмір єдиного соціального внеску становитиме $14\ 115 * 34,7 \% = 4\ 897,91$ грн.

Єдиний соціальний внесок повинен бути сплачений не пізніше 20 числа місяця наступного за звітним. Роботодавці повинні сплачувати єдиний внесок під час кожної виплати заробітної плати. Сплата єдиного внеску відбувається шляхом перерахування коштів на відповідний банківський рахунок.

Дія Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва від 28.06.1999 р. № 746/99 **не поширюється** на:

- суб'єктів підприємницької діяльності, на яких поширюється дія Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» у частині придбання спеціального патенту;

- довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи.

Відповідно до п. 4 Прикінцевих положень Закону про Державний бюджет на 2005 р. № 2505-IV встановлено, що з 1 липня 2005 р. до прийняття Закону України «Про спрощену систему оподаткування» Указ № 727/98 застосовується з урахуванням таких особливостей, зокрема для юридичних осіб, спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства **не поширюється** на:

- суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють діяльність у сфері грального бізнесу (в тому числі діяльність, пов'язану із влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів з грошовим або майновим вигравшем, проведенням лотерей (у тому числі державних) та розіграшів з видачею грошових вигравшів у готівковій або майновій формі), здійснюють обмін іноземної валюти;

- суб'єктів підприємницької діяльності, які є виробниками під-акцизних товарів, здійснюють господарську діяльність, пов'язану з

експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів, оптовим та роздрібним продажем підакцизних паливно-мастильних матеріалів;

— суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють операції у сфері обігу дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності».

Для переходу на сплату єдиного податку підприємству необхідно подати до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації **заяву про видачу свідоцтва на право сплати єдиного податку** встановленої форми. Бланк цієї заяви можна придбати в органі державної податкової служби. Незалежно від обраної ставки єдиного податку (6 % чи 10 %) рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком може прийматись не частіше ніж один раз на календарний рік.

Заяву потрібно подати не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду — календарного року. Перед тим як подавати заяву, належить сплатити всі встановлені податки та обов'язкові платежі, термін сплати яких настав на дату подання цього документу.

У заяві потрібно вказати обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), майна, основних засобів за поточний рік (станом на дату подання заяви), також вказати дані про розрахунковий обсяг виручки за решту місяців року, виходячи із середньомісячної фактичної виручки за період, що передує переходу на сплату єдиного податку.

Крім того, у заяві про видачу свідоцтва на сплату єдиного податку обов'язково належить вказати середньооблікову чисельність працівників підприємства станом на дату подання заяви, а також обрану ставку єдиного податку (6 % чи 10 %). Протягом 10 робочих днів з дня надходження заяви державна податкова інспекція повинна видати **свідоцтво про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою** або надати письмову вмотивовану відмову. Відмову у видачі свідоцтва надають у наступних випадках:

— перевищено граничні рівні середньооблікової чисельності працівників за рік;

— перевищено граничний обсяг виручки від реалізації;

— підприємство не має права перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком відповідно до законодавства.

У разі одержання свідоцтва про право сплати єдиного податку, підприємство вважається платником єдиного податку починаючи з

того календарного року, що настає за тим, у якому було подано заяву.

Якщо підприємство є новоствореним суб'єктом підприємницької діяльності, зареєстрованим у встановленому порядку, то перейти на сплату єдиного податку воно має право з того календарного кварталу, у якому здійснено державну реєстрацію. В цьому разі першим календарним місяцем за який новостворене підприємство починає сплачувати єдиний податок, є місяць, отримання свідоцтва про право сплати єдиного податку.

Свідоцтво про право сплати єдиного податку буде чинним протягом календарного року. Закон не дозволяє передавати цей документ іншим юридичним особам.

Відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком і повернутися до раніше застосовуваної системи оподаткування платник єдиного податку — юридична особа має право з початку наступного звітного року. При цьому заяву про таку відмову необхідно подати до органу державної податкової служби не пізніше ніж за 15 днів перед закінченням попереднього звітного року.

У разі відмови від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком, суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа, який до переходу на сплату єдиного податку не був зареєстрований як платник ПДВ, повинен зареєструватись як платник цього податку (за умови, що він підпадає під визначення платника ПДВ згідно із статтею 2 Закону України «Про податок на додану вартість»).

Платник податку — юридична особа мусить перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності починаючи з наступного звітного періоду (кварталу).

Підприємства — платники єдиного податку, не звільнені від обов'язку застосовувати реєстратори розрахункових операцій (РРО), розрахункові та книги обліку розрахункових операцій під час розрахунків із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.

За деяких умов та форм здійснення підприємницької діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг такі юридичні особи можуть не застосовувати РРО, а заповнювати лише розрахункові книжки та книги обліку розрахункових операцій.

Перелік таких форм та умов провадження діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, що дає змогу здійснювати розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій (із застосуванням розрахункових книжок

та книг обліку розрахункових операцій), затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.2000 № 1336:

— торгівля продукцією власного виробництва та надання послуг при розрахунках через касу підприємства з оформленням прибуткових й видаткових касових ордерів, видачею відповідних квитанцій, підписаних й засвідчених печаткою за встановленим порядком (ця норма поширюється на всі підприємства, крім підприємств торгівлі і громадського харчування);

— продаж проїзних і перевізних документів із застосуванням бланків суворого обліку на залізничному (крім приміського) та авіаційному транспорті (за умови оформлення розрахункових та звітних документів), на автомобільному транспорті (видання талонів, квитанцій, квитків з нанесеними друкарським способом серією, номером, номінальною вартістю), а також продаж білетів державних лотерей через електронну систему прийняття ставок, що її контролює в режимі реального часу Державне казначейство України, та вхідних квитків до культурно-спортивних і видовищних закладів.

Суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа — платник єдиного податку, не звільняється від обов'язку вести облік товарних запасів на складах та (або) за місцем їх реалізації і здійснювати продаж лише тих товарів, які відображені в такому обліку.

Платників єдиного податку — юридичних осіб не звільнено від ведення обліку доходів і витрат та подання звітності за підсумками господарської діяльності. Однак такий облік і звітність є спрощеними.

Сплачуючи єдиний податок, підприємство мусить вести **Книгу обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності** встановленої форми.

Цю книгу потрібно прошнурувати, а також пронумерувати тут усі сторінки. На останній сторінці книги належить зробити запис про загальну кількість сторінок у документі. Керівник підприємства затверджує цей запис своїм підписом і засвідчує печаткою підприємства. Відтак книгу обліку доходів і витрат треба подати до державної податкової інспекції, у якій підприємство перебуває на обліку платників податків. У цьому органі запис у книзі про кількість сторінок засвідчать печаткою інспекції.

До книги обліку доходів і витрат потрібно вносити записи про операції, які відбулися у звітному (податковому) періоді. При цьому використовуються дані первинних документів. Записи до цієї книги належить вносити в хронологічній послідовності, відобра-

жаючи операції за датами зарахування або списання грошових коштів за поточним рахунком або касою підприємства. Потрібно заповнювати всі сім граф книги.

У дохідній частині (графи 3–6) потрібно відображати всі надходження, отримані на розрахунковий поточний) рахунок та в касу підприємства від продажу продукції товарів, робіт, послуг), майна (зокрема основних засобів підприємства), що їх було реалізовано у звітному (податковому) періоді. У цих графах також належить вказувати позареалізаційні доходи та виручку від іншої реалізації.

У витратній частині книги (графа 7) відображають фактичну суму витрат, вилучених з поточного рахунку та каси підприємства на потреби, пов'язані з продажем продукції (товарів, робіт, послуг), здійсненням фінансових операцій тощо.

Щомісяця належить підраховувати загальну суму наростаючим підсумком від початку року з таких граф (3-7):

— «Сума виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»;

— «Сума виручки від реалізації основних фондів»;

— «Позареалізаційні доходи та виручка від іншої реалізації»;

— «Загальна сума виручки та позареалізаційних доходів»;

— «Загальна сума витрат, здійснених у зв'язку з веденням господарської діяльності».

Якщо в книзі обліку доходів і витрат підприємства закінчилися сторінки, потрібно завести нову книгу. При цьому дата першого запису в новій книзі обліку доходів і витрат має припадати на день, що настає за останнім днем запису, зробленого в попередній книзі.

Платник єдиного податку — юридична особа мусить вести також **касову книгу**, щоб обліковувати готівку в касі підприємства. Підприємство, що немає відокремлених підрозділів, веде одну касову книгу. Порядок заповнення касової книги визначено Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого Постановою Правління НБУ від 15.12.2004 № 637.

Податковий облік такі підприємства ведуть за тими податками та зборами (обов'язковими платежами), платниками яких вони є відповідно до законодавства.

До 20 числа місяця, що настає за звітним кварталом, потрібно подавати до органу державної податкової служби **розрахунок про сплату єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою** за підсумками господарської діяльності за звітний квартал, а також платіжні доручення (квитанції) про сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів.

Відповідно до норм Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-III, якщо останній день подання такого розрахунку припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем терміну вважають наступний за вихідним або святковим робочий день.

У законодавстві встановлено дві форми розрахунку про сплату єдиного податку — для двох груп платників єдиного податку (за ставкою 6 % або 10 %). У цьому документі вказують середньо-облікову чисельність працівників, виручку від реалізації продукції та основних фондів, суму нарахованого та фактично сплаченого єдиного податку. Тут також відображають дані за звітний квартал, зокрема за перший та другий місяці звітного кварталу. Самі дані належить вносити наростаючим підсумком з початку року.

Підприємство має систематично подавати такі документи — ***Розрахунок акцизного збору*** (якщо воно є платником акцизного збору) та ***Податкову декларацію з податку на додану вартість*** (при сплаті єдиного податку за ставкою 6 %; при цьому звітним (податковим) періодом є квартал). Термін подання цієї форми звітності встановлює Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків до бюджетів та державних цільових фондів».

Звітність щодо інших податків та зборів (обов'язкових платежів), які сплачує підприємство, належить подавати згідно з відповідним податковим законодавством. Під час подання звітності треба мати при собі свідоцтво про право сплати єдиного податку.

3.3 Оподаткування суб'єктів малого бізнесу — фізичних осіб

Суб'єкти підприємницької діяльності — фізичні особи мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком за сукупності таких умов, якщо:

— протягом календарного року в трудових відносинах з підприємцем перебували не більше ніж 10 осіб (серед них і члени його сім'ї);

— обсяг виручки підприємця від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за календарний рік не перевищує 500 тис. гривень.

Під *виручкою від реалізації* продукції (товарів, робіт, послуг) розуміють суму, яку підприємець фактично отримав на поточний рахунок та (або) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Під час здійснення операцій з продажу основних засобів виручкою від реалізації вважають різницю між сумою, одержаною від реалізації цих засобів, і їх залишковою вартістю на момент продажу. У виручці від реалізації не враховують тих коштів, що надійшли на поточний рахунок підприємця — фізичної особи як транзитні кошти, на які цей підприємець не має права власності.

Існують й інші обмеження щодо обрання способу оподаткування доходів за єдиним податком.

По-перше, не можна перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком у тому разі, якщо підприємницька діяльність здійснюється за спеціальним торговельним патентом.

По-друге, фізична-особа підприємець не має права обрати спосіб оподаткування доходів за єдиним податком, якщо торгує лікєро-горілочаними та тютюновими виробами, паливно-мастильними матеріалами.

Лікєро-горілочані вироби — це лише частина алкогольних напоїв. Згідно з поясненнями Державної податкової адміністрації України під лікєро-горілочаними виробами розуміють усі види горілок, серед них і особливі, а також лікєро-горілочані напої: лікєри, креми, наливки, пунші, настоянки тощо.

Отже, якщо торгівля здійснюється іншими видами алкогольних напоїв (коньяками, винами, шампанським, вермутами, а також пивом, яке взагалі не належить до алкогольних напоїв), то СПД-фізична особа має право перейти на сплату єдиного податку.

По-третє, підприємці — фізичні особи, що провадять діяльність у сфері гравального бізнесу, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, не належать до категорії суб'єктів малого підприємництва. Тому не мають права перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком.

По-четверте, забороняється перехід на сплату єдиного податку в тому разі, якщо на момент подання відповідної заяви СПД-фізична особа має заборгованість із сплати всіх встановлених податків і обов'язкових платежів, термін сплати яких настав на дату подання заяви.

Для того щоб перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком, потрібно одержати ***Свідоцтво про сплату єдиного податку***.

СПД-фізична особа має право прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком не більше ніж раз протягом календарного року. При відмові від застосування спрощеної системи оподаткування зі сплатою єдиного податку у тому календарному році, в якому здійс-

нився перехід на неї, знову стати платником єдиного податку можливо тільки наступного календарного року.

Для одержання Свідоцтва про сплату єдиного податку потрібно подати до органу Державної податкової служби за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності такі документи:

1) *заяву про право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності* встановленої форми;

2) *платіжний документ (квитанцію або копію платіжного доручення з позначкою банківської установи) про сплату (перерахування) єдиного податку за період, не менший ніж календарний місяць.*

Заяву належить подати не пізніше ніж за 15 днів перед початком того календарного кварталу, у якому здійснюється перехід на сплату єдиного податку. Обов'язковою умовою для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком є сплата всіх встановлених податків та обов'язкових платежів, термін сплати яких настав на дату подання заяви. СПД-фізична особа має право перейти на сплату єдиного податку з наступного звітного (податкового) періоду — календарного кварталу.

У заяві про перехід на єдиний податок потрібно вказати вид (види) підприємницької діяльності, а також місце її провадження. Незалежно від того, скільки видів налічує підприємницька діяльність, видається лише одне свідоцтво про сплату єдиного податку. У заяві потрібно записати точну адресу місця провадження підприємницької діяльності, просто назву міста чи району або взагалі зазначити «Україна», оскільки ставка єдиного податку не залежить від місця провадження підприємницької діяльності. У цьому документі потрібно вказати такі дані:

— обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) від початку календарного року;

— чисельність працівників, з якими на день складання заяви укладено трудові угоди, зареєстровані за встановленим порядком (наймані працівники);

— поіменний склад осіб, які перебуватимуть у трудових відносинах з СПД-фізичною особою, та їх ідентифікаційні номери з Державного реєстру фізичних осіб — платників податків.

Перед тим як одержати свідоцтво, належить сплатити авансову суму єдиного податку. Наприклад, подаючи заяву в березні, потрібно сплатити єдиний податок за квітень (втім, можна сплатити цей податок не лише за наступний місяць, а й за квартал і навіть за весь період до кінця календарного року).

Ставки єдиного податку встановлюють місцеві ради за місцем державної реєстрації підприємця.

Підприємці — фізичні особи, які перейшли на сплату єдиного податку, не є платниками ПДВ. Якщо на момент подання заяви про право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності вони є платниками податку на додану вартість, то мусять прийняти рішення: залишатися платником ПДВ чи ні.

В разі відмови від реєстрації платником ПДВ, потрібно вчинити наступні дії:

- 1) до органу державної податкової служби подати заяву про скасування реєстрації платника податку на додану вартість, а також здати видане свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ разом з усіма його засвідченими копіями. Крім того, у заяві про право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності потрібно зазначити, про скасування реєстрації як платника ПДВ. Потрібно вказати реквізити свідоцтва та його копій;

- 2) подати до органу державної податкової служби податкову декларацію з ПДВ, до якої внести всі операції за період від початку поточного звітного періоду до дня повернення свідоцтва про реєстрацію як платника ПДВ та його копій;

- 3) перерахувати до бюджету суми податку на додану вартість, що підлягають сплаті згідно із поданою декларацією, і погасити заборгованість перед бюджетом за попередній звітний період (у разі її виникнення).

При бажанні залишитися платником ПДВ після переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком, клопотати про скасування реєстрації як платника податку на додану вартість не потрібно.

Новостворені суб'єкти підприємницької діяльності — фізичні особи, що подали заяву про право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, мають самі приймати рішення про реєстрацію платниками ПДВ.

Державна податкова інспекція, до якої надані відповідні документи, протягом 10 робочих днів після отримання заяви мусить видати або свідоцтво про сплату єдиного податку, або письмову вмотивовану відмову. Відмовити у видачі свідоцтва можуть в разі не дотримання вимог переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком.

Заповнене свідоцтво підписує керівник органу державної податкової служби або його заступник, документ засвідчують печаткою цього органу.

Свідоцтво про сплату єдиного податку видають безкоштовно. Свідоцтво видають на той термін, який зазначено у заяві, і який не може перевищувати календарного року.

Відповідно до законодавства підприємці-фізичні особи, що перейшли на сплату єдиного податку, повинні вести Книгу обліку доходів і витрат за формою № 10. Таку книгу належить прошнурувати і зареєструвати в державній податковій інспекції за місцем реєстрації СПД-фізичної особи.

При застосуванні праці найманих осіб або членів родини в державній податковій інспекції на кожну особу, що перебуває з СПД-фізичною особою у трудових відносинах, потрібно отримати **Довідку про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку**. Для одержання цих довідок не потрібно подавати додаткових документів. Ці документи підприємець одержує одночасно із свідоцтвом про сплату єдиного податку.

Заповнену довідку підписує керівник державної податкової інспекції або його заступник, документ засвідчують печаткою інспекції і видають його платнику єдиного податку.

Укладаючи трудовий договір з новим найманим працівником протягом терміну дії свідоцтва про сплату єдиного податку, потрібно кожного разу отримувати в податковій інспекції довідку для цієї особи. Якщо ж протягом терміну дії свідоцтва кількість осіб, що перебувають з підприємцем у трудових відносинах, зменшується, то довідки щодо звільнених людей потрібно повернути до податкової інспекції.

Для особи, яка працює у підприємця не за трудовим договором, а за договором підряду чи іншим цивільно-правовим договором, одержувати довідку про трудові відносини не потрібно.

Свідоцтво про сплату єдиного податку належить зберігати на робочому місці платника єдиного податку, а довідку про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку — на робочому місці найманого працівника.

Свідоцтво та довідку не можна передавати нікому, крім тих осіб, прізвища яких в них вказано. Ці документи треба надавати працівникам контрольних органів, що мають повноваження на здійснення перевірки.

Якщо свідоцтво про сплату єдиного податку або довідку про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку втрачено, то потрібно подати відповідну **письмову заяву** до державної податкової інспекції за місцем реєстрації, для отримання дублікату. У разі втрати свідоцтва про сплату єдиного податку, до заяви потрібно додати **довідку органів внутрішніх справ про втрату**.

На підставі свідоцтва про сплату єдиного податку підприємець здійснює підприємницьку діяльність протягом календарного року. Протягом п'яти днів по закінченні терміну дії свідоцтва його нале-

жить повернути разом з усіма виданими довідками на найманих працівників до органу державної податкової служби, який видав свідоцтво.

При припиненні підприємницької діяльності (зняття з державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності), протягом п'яти днів потрібно подати відповідну заяву до державної податкової інспекції, а також здати свідоцтво й усі довідки.

Платник єдиного податку — фізична особа має право самостійно прийняти рішення про відмову від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності і перейти на загальну систему оподаткування.

Такий перехід можна зробити лише починаючи з наступного звітного кварталу за умови подання **заяви про відмову від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності** до органу державної податкової служби не пізніше ніж за 15 днів перед закінченням попереднього звітного кварталу. При цьому потрібно здати **свідоцтво про сплату єдиного податку** та всі видані **довідки про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку**.

Перехід на загальну систему оподаткування, обліку та звітності починаючи з наступного звітного кварталу здійснюється у разі, якщо порушені умови діяльності за єдиним податком. Такими порушеннями є перевищення граничних рівнів чисельності найманих працівників та (або) річного обсягу виручки від реалізації, встановлених для платників єдиного податку — фізичних осіб. Порушенням вважають також придбання спеціального торговельного патенту та провадження підприємницької діяльності тих видів, які не передбачають застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (торгівля лікєро-горілочними та тютюновими виробами, паливно-мастильними матеріалами, діяльність у сфері гравального бізнесу, виробництво та імпорту підакцизних товарів).

Для суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб ставка єдиного податку, яка встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності, не може становити менше ніж 20 грн і більше ніж 200 грн на місяць.

При здійсненні декількох видів підприємницької діяльності, для яких існують різні ставки єдиного податку, встановлюється найбільша ставка єдиного податку.

Використовуючи найману працю або залучаючи до підприємницької діяльності членів сім'ї, за кожен особу потрібно доплатити 50 % ставки єдиного податку.

Кошти за єдиний податок належить переказувати на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Суб'єкт малого підприємництва сплачує:

43 відсотки нарахованого єдиного податку на рахунки відповідного бюджету;

57 відсотків нарахованого єдиного податку на рахунки органів Пенсійного фонду України як частину суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (пункт 6 в редакції Постанови КМУ № 1196 (1196-2010-п) від 27.12.2010).

Згідно із законодавством України платники єдиного податку несут відповідальність за правильність обчислення, вчасність сплати сум єдиного податку. Міру цієї відповідальності встановлює Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Підприємець, який працює за єдиним податком, не є платником таких видів податків і зборів (обов'язкових платежів):

- а) податок на прибуток підприємств;
 - б) податок на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб — підприємців);
 - в) податок на додану вартість з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України;
 - г) земельний податок, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності;
 - г) плата за користування надрами;
 - д) збір за спеціальне використання води;
 - е) збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
 - є) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.
- Суб'єкт малого підприємництва, який не є платником податку на додану вартість, у разі проведення операцій з імпорту товарів на митну територію України сплачує податок на додану вартість у визначеному Податковим кодексом України з 1 січня 2011 року.

Перехід на єдиний податок не звільняє підприємця від сплати таких податків та зборів (обов'язкових платежів):

- 1) акцизного податку;
- 2) мита;
- 3) державного мита;
- 4) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- 5) екологічного податку;
- 6) збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства;
- 7) збору за використання радіочастотного ресурсу України;
- 8) місцевих податків і зборів (крім збору за впровадження деяких видів підприємницької діяльності).

Зрозуміло, такий підприємець сплачує ці податки та збори тільки в тому разі, якщо підпадає під визначення їх платника.

Підприємець — платник єдиного податку не є платником податку на доходи фізичних осіб. Крім того, доходи, отримані від провадження підприємницької діяльності за єдиним податком, не входять до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника й тих осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах. Сплачена сума єдиного податку є остаточною і не входить до перерахунку загальних податкових зобов'язань самого платника єдиного податку та згаданих осіб (серед них і членів його сім'ї, залучених до підприємницької діяльності).

Однак при цьому платника єдиного податку не звільняють від обов'язку нараховувати, стягувати й перераховувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб з тих доходів, які він виплачує своїм найманим працівникам (зокрема членам своєї сім'ї). Тому необхідно перераховувати податку на доходи фізичних осіб із заробітної платні осіб, що перебувають з підприємцем у трудових відносинах.

Крім того, необхідно перераховувати податок на доходи фізичних осіб, з доходів, нарахованих особам, для яких місце роботи у підприємця не є основним (наприклад, тим, хто працює за сумісництвом), а також з виплат фізичним особам за виконання разових та інших робіт на підставі договорів підряду та інших договорів цивільно-правового характеру.

Відповідно до норм Закону України «Про внесення змін до законів України «Про Державний бюджет України на 2010 рік» та «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 08.07.2010 № 2461-VI.

Підпункт 4 пункту 8 розділу XV «Прикінцеві положення» Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які обрали особливий спосіб оподаткування (фіксований податок, єдиний податок), та члени сімей зазначених осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, на період дії законодавчих актів з питань особливого способу оподаткування сплачують страхові внески в порядку, визначеному цим Законом.

Сума страхового внеску встановлюється зазначеними особами самостійно для себе та членів їх сімей, які беруть участь у провадженні такими особами підприємницької діяльності та не перебувають з ними у трудових відносинах. При цьому сума страхового внеску з урахуванням частини фіксованого або єдиного податку, що перерахована до Пенсійного фонду України, повинна становити не менше мінімального розміру страхового внеску за кожну особу та не більше розміру страхового внеску, обчисленого від максимальної величини фактичних витрат на оплату праці най-

маних працівників, грошового забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу, оподатковуваного доходу (прибутку), загального оподатковуваного доходу, з якої сплачуються страхові внески».

При цьому сума страхового внеску з урахуванням частини фіксованого або єдиного податку, що перерахована до Пенсійного фонду України, повинна становити не менше мінімального розміру страхового внеску за кожну особу та не більше розміру страхового внеску, обчисленого від максимальної величини фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, грошового забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу, оподатковуваного доходу (прибутку), загального оподатковуваного доходу, з якої сплачуються страхові внески.

Враховуючи розмір мінімальної заробітної плати у 2010 році мінімальний страховий внесок для зазначених осіб становить у:

липні—вересні — 294,82 грн.

жовтні—листопаді — 301,12 грн.

грудні — 306,10 грн.

Оскільки, на сьогодні, максимальна величина з якої справляються страхові внески становить 13 320 грн, щомісячна сума самостійно визначеного страхового внеску, з урахуванням частини фіксованого або єдиного податку, не може перевищувати 4422,24 грн.

Сплата страхових внесків здійснюється у строки визначені частиною шостою статті 20 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», а саме щоквартально, протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу, а саме:

за липень—вересень 2010 року — до 20 жовтня 2010 року;

за жовтень—грудень 2010 року — до 20 січня 2011 року.

Враховуючи те, що згідно законодавства мінімальний розмір страхового внеску встановлено на календарний місяць, а також те, що страховий стаж особам для призначення пенсії обчислюється в місяцях, сплата страхових внесків за липень 2010 року здійснюється у розмірі не менше мінімального страхового внеску.

Платникам, які не сплатять суми страхових внесків у розмірі не менше мінімального страхового внеску у терміни до 20 жовтня 2010 року та 20 січня 2011 року надсилається розрахунок сум, які підлягають сплаті за квартал з урахуванням частини сум єдиного або фіксованого податків разом з вимогою про їх сплату для узгодження.

За підсумками року, зазначені особи подають до органів Пенсійного фонду за місцем взяття на облік звіт (до 1 квітня наступного за звітним роком), за формою згідно з додатком 5 до Порядку

формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого постановою правління Пенсійного фонду України від 08.10.2010 № 226-2.

Платник єдиного податку — фізична особа, незалежно від того, використовує він найману працю чи ні, не має обов'язку сплачувати за себе страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в разі тимчасової втрати працездатності.

З доходів, виплаченим найманим працівникам, платник єдиного податку — фізична особа мусить перераховувати страхові внески цих найманих працівників на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності.

Підприємець, який використовує найману працю, повинен сплачувати за себе, і за своїх найманих працівників страхові внески на страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності.

Платники єдиного податку — фізичні особи, які використовують найману працю, повинні протягом встановленого терміну зареєструватися як платники страхових внесків на вказані види загальнообов'язкового державного соціального страхування. Зареєструватися потрібно в будь-якому разі, незалежно від того, сплачують такі підприємці згадані страхові внески чи ні.

Підприємці — фізичні особи, які є платниками єдиного податку, при здійсненні розрахунків із споживачами під час продажу товарів (крім підакцизних) та надання послуг мають право не застосовувати реєстратори розрахункових операцій — РРО та розрахункові книжки.

Однак у такому разі сам підприємець (а при потребі — і його наймані працівники) повинні вести Книгу обліку доходів і витрат.

Платники єдиного податку — фізичні особи, яких звільнено від застосування РРО та розрахункових книжок, також не повинні вести Книги обліку розрахункових операцій.

До підприємців, що реалізують підакцизні товари, встановлено інші вимоги щодо здійснення розрахунків зі споживачами. Нагадаємо, що платники єдиного податку не мають права торгувати лише такими підакцизними товарами, як лікєро-горілки, тютюнові вироби і паливно-мастильні матеріали. Натомість таким особам дозволено продавати інші товари, а саме: пиво солодове, алкогольні напої, що не належать до категорії лікєро-горілкованих виробів (вина,

шампанське, вермути та ін.), ювелірні вироби, транспортні засоби (автомобілі, автобуси, мотоцикли, мопеди, причепа та напів-причепа тощо).

Отже, якщо підприємець здійснює торгівлю підкацизними товарами цієї групи, під час розрахунків із споживачами не потрібно застосовувати РРО. Натомість, необхідно використовувати розрахункові книжки і вести Книги обліку розрахункових операцій.

Згадані документи належить зареєструвати в органах державної податкової служби і вести відповідно до встановленого порядку.

На платників єдиного податку — фізичних осіб, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та (або) в безготівковій формі під час продажу товарів чи надання послуг у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, поширюються вимоги щодо надання покупцеві на його вимогу письмового документу, що засвідчує перехід права власності на придбані товари чи послуги від продавця до покупця.

Оскільки платник єдиного податку не мусить застосовувати РРО, такий письмовий документ можна скласти в довільній формі. Тут потрібно вказати дані про платника єдиного податку, обсяг реалізованих товарів (послуг), ціну за одиницю товару (за послугу), загальну суму, витрачену на купівлю.

За порушення вимоги щодо обов'язкового надання згаданого письмового документу підприємця мають право притягнути до відповідальності, встановленої Законом України «Про захист прав споживачів». Однак це порушення не може бути підставою для застосування до підприємця санкцій, передбачених у законодавстві з питань оподаткування.

Платники єдиного податку — фізичні особи повинні у встановленому порядку вести облік товарних запасів на складах та (або) за місцем їх реалізації, а також реалізовувати лише ті товари, які відображено в такому обліку. Доки в законодавстві не визначено порядку такого обліку, тому фактично облік товарних запасів підприємця та (або) його наймані працівники ведуть в Книгах обліку доходів і витрат.

Контроль за дотриманням вимог законодавства щодо здійснення розрахунків із споживачами за товари та послуги, а також щодо обліку товарних запасів можуть здійснювати виключно органи державної податкової служби під час планових та позапланових перевірок.

Планову перевірку з цих питань проводять не частіше ніж раз на рік за підсумками звітного календарного року, але не раніше того терміну, який законодавство відводить платникам єдиного податку для подання річного податкового звіту (декларації). При цьому

будь-яке податкове або адміністративне нарахування, здійснене за умов порушення цього правила, вважають незаконним.

Позапланову перевірку з аналогічних питань можна проводити тільки на підставі постанови слідчого, органу дізнання або відповідно до рішення суду.

Контроль за провадженням підприємницької діяльності платника єдиного податку здійснюється відповідно до порядку, який встановлено для перевірок підприємств, що застосовують загальну систему оподаткування, обліку та звітності. Здійснення контролю регулює відповідне законодавство та Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності».

Платникам єдиного податку — фізичним особам, на відміну від платників єдиного податку — юридичних осіб, не заборонено здійснювати товарообмінні (бартерні) операції.

Законодавство встановлює особливі вимоги щодо трудових відносин між підприємцем — фізичною особою і найманим працівником.

Трудовий договір з найманим працівником потрібно укладати виключно у письмовій формі. Крім того, відповідно до Кодексу законів про працю України, протягом тижня з моменту фактичного допущення працівника до роботи підприємець повинен зареєструвати укладений з ним трудовий договір у державній службі зайнятості за місцем реєстрації.

Також необхідно вести трудові книжки на всіх найманих працівників, які працюють у підприємця понад 5 днів. Виняток становлять ті особи, які працюють за сумісництвом: на них трудові книжки ведуть їх працедавці за місцем основної роботи.

Платників єдиного податку не звільнено від обов'язку ведення обліку доходів і витрат та подання звітності. Однак і облік, і звітність для цієї категорії підприємців максимально спрощено.

Працюючи за єдиним податком, необхідно вести **книгу обліку доходів і витрат**, де потрібно відображати результати підприємницької діяльності.

При здійсненні торговельної діяльності необхідно додатково одержати книги обліку доходів і витрат на кожного найманого працівника, що реалізує товари. У такому разі записи до цієї книги вносить найманий працівник. Дані з усіх книг обліку доходів і витрат, які ведуть наймані працівники, підприємець переносить до своєї книги і підсумовує результати. Всі книги нумерують, прошивають та подають на реєстрацію до державної податкової інспекції. Тут кожний з цих документів затверджують підписом начальника інспекції або його заступника, а також скріплюють печаткою.

У книзі обліку доходів і витрат, яку веде підприємець, належить вказати прізвище, ім'я та по батькові, а також номер свідоцтва про сплату єдиного податку.

У книзі, яку веде найманий працівник, належить записати прізвище, ім'я та по батькові підприємця, ім'я та по батькові найманого працівника, а також серію і номер виданої йому довідки про трудові відносини з підприємцем-платником єдиного податку. При звільненні одного найманого працівника і прийманні на роботу іншого, нової книги обліку доходів і витрат на нового працівника заводити і реєструвати не потрібно. До книги, яку було заведено на звільненого працівника, потрібно внести відомості про новоприбулу особу згідно з виданою на неї довідкою про трудові відносини з підприємцем-платником єдиного податку.

Форму книги обліку доходів і витрат (форму № 10), яку ведуть підприємець та його наймані працівники, наведено в додатку № 10 до Наказу Головної державної податкової інспекції України від 21.04.1993 № 12. Підприємці в книзі необхідно заповнювати наступні граfi:

1. «період обліку»;
3. «витрати на виробництво продукції»;
6. «сума виручки (доходу)»;
7. «чистий дохід».

За власним бажанням підприємець може заповнювати й інші граfi книги. Залежно від виду та специфіки підприємницької діяльності, місцеві податкові органи мають право вносити зміни та доповнення до книги за формою № 10. Наприклад, у разі провадження торговельної діяльності, до книги додають нові граfi, які відображають рух товарів.

Господарські та фінансові операції в книзі обліку доходів і витрат належить відображати в хронологічній послідовності. Вказані в книзі витрати потрібно підтверджувати документально.

Другим способом ведення обліку витрат є визначення своїх витрат за нормативами витрат для певних видів підприємницької діяльності. Записи в книзі роблять лише кульковою або чорнильною ручкою. Витирання та виправлення неприпустимі.

Книгу обліку доходів і витрат потрібно зберігати на місці здійснення підприємницької діяльності. Представники органів державної податкової служби можуть ознайомитися з цією книгою тільки в тому разі, якщо вони перевіряють облік руху товарів безпосередньо на місці здійснення підприємницької діяльності. Після такої перевірки уповноважена особа вносить до цього документу запис за такою формою: дата, «перевірено», посада, звання, прізвище та ініціали і підпис.

Вилучати книгу з місця провадження підприємницької діяльності у підприємця не мають права. Навіть якщо під час перевірки були виявлені будь-які порушення, то їх не записують до книги, а відображають в акті перевірки.

У тому разі, якщо у книзі обліку доходів і витрат закінчуються аркуші або, якщо підприємець припиняє свою підприємницьку діяльність (перебуває на етапі скасування державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності), то таку книгу потрібно передати на зберігання до державної податкової інспекції.

Книгу обліку доходів і витрат, яку веде найманий працівник, належить передати до державної податкової інспекції за таких обставин:

- підприємець припинив діяльність (здійснює заходи щодо скасування державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності);

- звільнення найманого працівника, без прийняття на його місце іншого;

- у книзі закінчилися незаповнені аркуші.

Податковий інспектор робить у цьому документі відповідний запис («Книгу анульовано», інспектор (П. І. Б.), дата) і повертає її підприємцю, який повинен зберігати цю книгу обліку доходів і витрат протягом трьох років.

Замість закінченої книги обліку доходів і витрат підприємець повинен оформити і зареєструвати в органі державної податкової служби нову книгу.

У разі втрати книги обліку доходів і витрат, потрібно звернутися до державної податкової інспекції для одержання нової книги. При цьому належить надати довідку органів внутрішніх справ про надходження заяви про втрату. Відтак підприємцю видадуть нову книгу із записом про те, що видана книга є дублікатом.

Платник єдиного податку мусить щоквартально звітувати про результати підприємницької діяльності.

Протягом п'яти днів після закінчення звітного періоду (кварталу) підприємець повинен подати до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації ***Звіт суб'єкта малого підприємництва — фізичної особи — платника єдиного податку*** за попередній квартал. Цей документ (для нього встановлено відповідну форму) складається на підставі даних книги обліку доходів і витрат.

Звіт можна подати особисто або надіслати його поштою на адресу органу державної податкової служби. Якщо звіт подається особисто, то датою подання вважається дата його реєстрації в органі дер-

жавної податкової служби. При надсиланні документу поштою, датою подання буде дата, вказана на штампелі відділення зв'язку.

Платник єдиного податку, який використовує найману працю, повинен протягом **40** календарних днів по закінченні звітного кварталу, подати до податкового органу за місцем реєстрації Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1-ДФ). Цей документ містить інформацію про всіх осіб, що перебували з таким підприємцем у трудових відносинах.

Звітність щодо інших податків та зборів (обов'язкових платежів), які підприємець сплачує як платник єдиного податку — фізична особа, потрібно подавати згідно з формою, терміном та порядком, встановленими в податковому законодавстві.

Звітність до органів пенсійного фонду платниками єдиного податку — фізичними особами подається щорічно до 1 квітня наступного за звітним роком за формою згідно з додатком 26 до Інструкції про порядок обчислення і сплати страхувальниками та застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України, затвердженій постановою правління Пенсійного фонду України 19.12.2003 р. № 21-1, та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 16.01.2004 р. за № 64/8663.

3.4. Фіксований податок

Приватний підприємець може самостійно приймати рішення про спосіб оподаткування доходів за фіксованим податком.

Не дозволяється застосування фіксованого податку при здійсненні торгівлі лікєро-горілчаними та тютюновими виробами.

Доходи громадянина, одержані від здійснення підприємницької діяльності, що оподатковуються фіксованим податком, не включаються до складу його сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року, а сплачена сума фіксованого податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань такого платника податку або осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, чи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Платника фіксованого податку звільняють від сплати зюорі за впровадження деяких видів підприємницької діяльності (торгівельний патент).

Платниками фіксованого податку є фізичні особи, якщо:

— кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з ним, не перевищує 5;

— валовий дохід за останні 12 календарних місяців не перевищує семи тисяч неоподатковуваних мінімумів;

— здійснює продаж товарів і надання супутніх послуг на ринках та є платником ринкового збору.

Ставки визначаються:

— у фіксованому розмірі залежно від територіального розташування місця торгівлі і не можуть бути менше, ніж 20 та не більш, ніж 100 грн за один календарний місяць для фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність самостійно;

— у розмірі 100 грн для здійснення підприємницької діяльності на всій території України;

— у разі використання найманої праці ставка збільшується на 50 відсотків від суми встановленого фіксованого податку з розрахунку на кожну додаткову особу.

Механізм оподаткування фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи за фіксованим розміром податку представлено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

МЕХАНІЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ФІКСОВАНОГО ПОДАТКУ

Платники	Ставка	Термін сплати
Фізичні особи: – кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з ним, не перевищує 5; – валовий дохід за останні 12 календарних місяців не перевищує семи тисяч неоподатковуваних мінімумів; – здійснює продаж товарів і надання супутніх послуг на ринках – є платником ринкового збору	У фіксованому розмірі залежно від територіального розташування місця торгівлі в межах не менше, ніж 20 та не більше, ніж 100 грн. за 1 місяць. У розмірі 100 грн. для здійснення підприємницької діяльності на всій території України. У разі використання найманої праці ставка збільшується на 50 відсотків від суми встановленого фіксованого податку з розрахунку на кожну додаткову особу	Сплачується до отримання патенту (на строк від 1 до 12 календарних місяців за вибором платника фіксованого податку), який надає право на застосування такої системи оподаткування.

Сплачується фіксований податок до отримання патенту (на строк від 1 до 12 календарних місяців за вибором платника фіксованого податку), який надає право на застосування такої системи оподаткування.

Доходи такого громадянина, отримані від здійснення інших видів підприємницької діяльності, оподатковуються на загальній підставі.

Громадяни, за бажанням, можуть придбати патент на здійснення підприємницької діяльності на всій території України.

Документ, що засвідчує сплату фіксованого податку, є підставою для видання податковим органом патенту за місцем проживання громадянина. У патенті вказується:

- 1) прізвище і ім'я цього громадянина;
- 2) його ідентифікаційний номер;
- 3) термін дії патенту;
- 4) перелік осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, або членів його сім'ї, що беруть участь у підприємницькій діяльності;
- 5) місце здійснення підприємницької діяльності;
- 6) найменування органу, що видав патент.

Для одержання патенту платник податку подає в податковий орган заяву в довільній формі з вказівкою місця здійснення підприємницької діяльності, перелік осіб, що перебувають у трудових відносинах із платником податку та їхні ідентифікаційні номери, а також дає інформацію про прибутки платника фіксованого податку від здійснення підприємницької діяльності за останні 12 місяців або неотримання таких доходів.

Протягом трьох робочих днів із дня одержання заяви податковий орган зобов'язаний видати патент, оформлений у такий спосіб.

Розмір фіксованого податку встановлюється місцевими Радами залежно від територіального розташування місця торгівлі.

У разі, якщо платник податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або участю в підприємницькій діяльності членів його сім'ї, розмір фіксованого податку збільшується на 50 % за кожну особу. У такому випадку платник фіксованого податку має право самостійно доплатити 50 % від суми установленого фіксованого податку з розрахунку на кожну додаткову особу і сповістити про це в податковий орган, що зобов'язаний внести відповідні зміни в патент у терміни, передбачені для його видачі.

Платник фіксованого податку звільняється від обов'язкового ведення обліку доходів і витрат.

Патент видається на строк від одного до 12-ти календарних місяців за вибором платника фіксованого податку. У разі, коли протягом строку дії патенту відповідною місцевою радою змінюється розмір фіксованого податку, перерахунок його не здійснюється.

Патент може бути скасовано (з його вилученням) за рішенням керівника податкового органу до закінчення терміну його дії у разі, якщо:

— за дорученням або від імені платника фіксованого податку здійснюється торгівля особою, відомості про яку не внесені до патенту. У цьому разі громадянин-підприємець позбавляється права

застосовувати фіксовану сплату податку протягом 12-ти календарних місяців, наступних за місяцем учинення порушення, і сплачує штраф у розмірі повної суми фіксованого податку в розрахунку за місяць за кожну особу, відомості про яку не внесені в патент;

— платник фіксованого податку, особи, що перебувають з ним у трудових відносинах, а також члени його сім'ї, що беруть участь у підприємницькій діяльності, здійснюють торгівлю лікеро-горілчаними і тютюновими виробами. У цьому разі громадянин-підприємець несе відповідальність відповідно до законодавства України.

3.5 Фіксований сільськогосподарський податок

Фіксований сільськогосподарський податок — це податок, який не змінюється протягом терміну визначеного Законом з питань оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком і справляється з одиниці земельної площі.

Фіксований сільськогосподарський податок сплачується в рахунок таких податків і зборів (обов'язкових платежів):

1. Податок на прибуток підприємств, податку на дивіденди (ч. 3 пп. 153.3.2 ПКУ).

2. Земельний податок, але тільки за землі, які використовуються для товарного сільгоспвиробництва. За інші ділянки земельний податок сплачується.

3. Збір за спеціальне використання води.

4. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

Сплату єдиного соціального внеску регулює Закон про ЄСВ. Інші податки та збори (обов'язкові платежі), визначені Законом України «Про систему оподаткування», сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, визначених законодавчими актами України.

Особи можуть бути зареєстровані як платники фіксованого сільськогосподарського податку, якщо такі особи є сільськогосподарськими підприємствами різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продук-

тів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу.

Платники податку можуть бути тільки юридичні особи, у яких виконуються наступні умови (п. 301.1 ПКУ):

- виробляють сільгосппродукцію та/або вирощують і виловлюють рибу в озерах, ставках чи водосховищах;

- частка сільгосптоваровиробництва перевищує 75 %.

Частка сільськогосподарського товаровиробництва визначається, як питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу (пп. 14.1.262 ПКУ).

Не можуть бути платниками ФСП підприємства, які:

- більше 50 % доходу отримали від продажу декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (пп. 301.6.1 ПКУ);

- виробляють чи продають підакцизні товари (виняток — продаж виноградних вино-матеріалів підприємствами первинного виноробства) (пп. 301.6.2 ПКУ).

Новостворені особи повинні надати (п. 308.1 ПКУ) наступний комплект документів:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, із яких справляється податок, та/або земель водного фонду внутрішніх водойм — податковому органу за місцем реєстрації;

- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки — податковому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;

- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва — податковому органу за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок;

- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок — податковому органу за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

Остання довідка не містить прив'язки до державного земельного кадастру, але в ній мають бути відомості про кожний документ, що встановлює право власності (користування) землею, у тому числі про договори оренди земельних паїв.

Протягом 10-ти робочих днів після подання документів податковий орган повинен видати підприємству довідку про набуття або підтвердження статусу платника ФСП (п. 308.3 ПКУ).

Особа знімається з податкової реєстрації як платник ФСП за власною ініціативою, якщо така особа подає письмову заяву щодо добровільного зняття з такої податкової реєстрації.

Особа знімається з податкової реєстрації як платник ФСП за рішенням податкового органу, якщо:

— така особа підпадає під регулювання норм Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»;

— така особа ліквідується, у тому числі шляхом злиття, приєднання або перетворення.

У разі, коли у звітному податковому періоді валовий дохід від операції з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить менш як 75 відсотків загальної суми валового доходу, підприємство сплачує податки у наступному періоді на загальних підставах.

Зміна порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) протягом звітного (податкового) року не допускається.

Об'єктом оподаткування для платників фіксованого сільськогосподарського податку (далі — платники податку) є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди, а також земель водного фонду, які використовуються рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

Ставка фіксованого сільськогосподарського податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 року, відповідно до Методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України, в таких розмірах:

— для ріллі, сіножатей та пасовищ — **0,15**;

— для багаторічних насаджень — **0,09**;

— для земель водного фонду, які використовуються рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах, — **0,45** відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим.

Платники податку визначають суму фіксованого сільськогосподарського податку на поточний рік і подають розрахунок органу державної податкової служби за місцем знаходження платника податку до 1 лютого поточного року.

Сплата податку проводиться щомісячно протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (податкового) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

— у I кварталі — 10 відсотків;

- у II кварталі — 10 відсотків;
- у III кварталі — 50 відсотків;
- у IV кварталі — 30 відсотків.

Платники податку перераховують у визначений строк загальну суму коштів на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Відповідно до Закону «Про Державний бюджет на 2009 рік» фіксований сільськогосподарський податок у повному обсязі належить до доходів загального фонду місцевих бюджетів.

Органи державної податкової служби у районах ведуть облік нарахування і сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку за формою і в порядку, затвердженими Державною податковою адміністрацією України.

Контроль за своєчасним і повним надходженням сум фіксованого сільськогосподарського податку здійснюють органи державної податкової служби. Платники податку несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку згідно із законодавчими актами України.

Механізм оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком представлено в табл. 3.5.

Ст. 8-1 Закону України «Про податок на додану вартість» передбачає, що платник фіксованого сільськогосподарського податку може обрати *спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість*.

Спеціальний режим оподаткування передбачає звільнення сільськогосподарського підприємства від обов'язків сплати цього податку за ставкою 20 %. При цьому оподаткування операцій з продажу (поставки) сільськогосподарським підприємством сільськогосподарської продукції за такими ставками податку на додану вартість:

— **6 відсотків** від вартості проданих (поставлених) товарів лісового господарства та рибальства, супутніх їм послуг;

— **9 відсотків** від вартості проданих (поставлених) товарів сільського господарства, супутніх їм послуг.

Сума податку, отримана сільськогосподарським підприємством внаслідок застосування зазначених ставок повністю залишається у власності сільськогосподарського підприємства, не підлягає сплаті (стягненню) до бюджету та використовується для відшкодування сум податків на додану вартість, сплачених (нарахованих) таким сільськогосподарським підприємством на ціну виробничих факторів, а також для інших цілей.

Під виробничими факторами розуміють товари (послуги), які придбаваються сільськогосподарським підприємством для їх вико-

ристання у виробництві сільськогосподарської продукції та використовуються для такого виробництва.

Таблиця 3.5

МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ ФІКСОВАНИМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ПОДАТКОМ

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка у відсотках до грошової оцінки	Термін сплати
Сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу підприємства.	Площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди.	<ul style="list-style-type: none"> – для ріллі, сіножатей і пасовищ — 0,15 %; – для багаторічних насаджень — 0,09 %; – для земель водного фонду — 0,45 %; <p>У гірських зонах і поліських територіях:</p> <ul style="list-style-type: none"> – для ріллі, сіножатей і пасовищ — 0,09 %; – для багаторічних насаджень — 0,03 %; 	протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (податкового) місяця";

При поставці сільськогосподарським підприємством товарів (послуг), які не підпадають під визначення сільськогосподарської продукції, до складу податкових зобов'язань з ПДВ сільськогосподарського підприємства включаються суми податку, нарахованого за ставкою 20 %, а до складу податкового кредиту включаються суми податку, нараховані на суму витрат, що не є виробничими факторами у сфері сільського господарства відповідно до цієї статті. При цьому сума ПДВ, належного до сплати до бюджету або бюджетному відшкодуванню, розраховується за загальними правилами Закону про податок на додану вартість.

Якщо сільськогосподарське підприємство — суб'єкт спеціального режиму оподаткування здійснює оподатковувані операції з товарами (послугами), відмінними від сільськогосподарської продукції, на суму, що перевищує 300 000 грн протягом останніх дванадцяти календарних місяців, то з місяця, наступного за місяцем, в якому досягається таке перевищення, таке сільськогосподарське підприємство зобов'язане перейти на загальний режим оподаткування податком на додану вартість.

Статтею 4 Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» визначено, що для платників фіксованого сільськогосподарського податку збір на обов'язкове пенсійне стра-

хування визначається окремо за спеціальною ставкою від об'єкта оподаткування.

Спеціальна ставка встановлюється у розмірі 20 відсотків від ставки, встановленої абзацом другим пункту 1 ст. 8, та підлягає щорічному збільшенню на 20 відсоткових пунктів у наступних бюджетних роках до досягнення загального розміру ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Таким чином, у 2009 році платниками фіксованого сільськогосподарського податку у рядку 3.2.2 Розрахунку (додаток 23 до Інструкції) сума страхових внесків за звітний місяць визначається виходячи з розміру 26,56 відсотка.

Законом 639-VI від 31.10.2008 р. в новій редакції викладено ст. 8¹ Закону про ПДВ, якою встановлено новий спецрежим ПДВ.

Новий спецрежим досить схожий на той, який діяв до 01.01.2009 року. Наприклад, суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, за операціями поставки сільськогосподарської продукції (послуг) підприємства до бюджету не сплачують. Вона повністю залишається в їх розпорядженні і використовується для виробничих цілей.

Відмінність полягає в тому, що **за попередніми спецрежимами ПДВ не сплачується до бюджету з будь-якої продукції та послуг власного виробництва, а згідно з новим спецрежимом — тільки при реалізації сільгосппродукції (продуктів її переробки) і сільгоспослуг.**

При цьому за операціями поставки сільгосппродукції (послуг) застосовується загальна ставка податку — 20 %.

Для цілей застосування спецрежиму під сільськогосподарською продукцією розуміється продукція, указана в групах 1 — 24 Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), яка вирощується, відгодовується (виловлюється — для рибницьких підприємств) безпосередньо цим підприємством, а також продукти переробки цієї продукції.

Послуги, супутні поставці сільськогосподарського товару, який вирощується, відгодовується, виловлюється або збирається (заготовлюється) безпосередньо платником податку включають:

- сіяння та садження рослин, збирання врожаю, його брикетування чи складування, проведення інших польових робіт, включаючи внесення добрив та засобів захисту рослин;
- пакування та підготовка до продажу, в тому числі сушіння, очищення, розмелювання, дезінфекція та силосування сільськогосподарської продукції;
- зберігання сільськогосподарської продукції;

- вирощування, розведення, відгодівля та забій свійських сільськогосподарських тварин, застосування засобів захисту тварин, проведення протиепізоотичних заходів;

- надання послуг іншим сільськогосподарським підприємствам з використання сільськогосподарської техніки, крім надання її у фінансову оренду (лізинг);

- надання послуг, супутніх веденню сільськогосподарської діяльності, а саме з питань оподаткування, бухгалтерської звітності та обліку, організації внутрішнього виробничого управління;

- знищення бур'яну та шкідливих комах, оброблення посівів і сільськогосподарських площ засобами захисту рослин, а також використання засобів захисту тварин;

- експлуатація меліоративних зрошувальних та осушувальних систем для посівних площ та сільськогосподарських угідь;

- розділ м'яса для товарної кондиції.

Норми спецрежиму не поширюються на виробників підакцизованої продукції, крім підприємств первинного виноробства, які виготовляють виноматеріали (коди УКТЗЕД 2204 2-2204 30).

Якщо сума ПДВ, сплачена постачальникам товарів (послуг), які використовуються у виробництві сільгосппродукції (послуг), перевищує суму ПДВ, нараховану на вартість їх поставки, тобто виникає від'ємне значення податку, то ця різниця **відшкодуванню з бюджету не підлягає**.

Проте у разі реалізації сільгосппродукції (послуг) на експорт підприємство має право на бюджетне відшкодування ПДВ, яке здійснюється у загальному порядку.

Обрати спеціальний режим оподаткування можуть підприємства, які здійснюють підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства, а також рибальства.

Для того щоб скористатися спецрежимом, вони повинні виконувати таку умову: питома вага поставки сільськогосподарської продукції (послуг) повинна становити не менше 75 % загальної суми всіх товарів (послуг), поставлених протягом останніх 12 місяців.

Новостворені підприємства при визначенні права на спецрежим розраховують питому вагу за результатами кожного звітного періоду.

Для того щоб розрахувати загальну суму поставлених товарів і послуг, підприємство може скористатися даними декларацій із ПДВ, оскільки в них відображаються всі операції, пов'язані з поставкою. При цьому можна взяти показники рядка 5, адже саме в ньому підсумовуються всі операції поставки — як оподатковувані за ставкою 20 % та 0 %, так і звільнені від оподаткування.

Однак, до рядка 5 також потрапляють дані рядку 3 декларації, де можуть відображатися операції, які взагалі не є поставкою (наприклад, передача майна на зберігання, у заставу тощо). Тому відповідні суми з рядка 3 потрібно відняти від загальної суми поставлених товарів (послуг).

Крім того, із загального обсягу поставлених товарів (послуг) необхідно виключити операції поставки основних засобів, які втраховувалися підприємством більше 12 місяців.

Для розрахунку загальної суми поставлених товарів (послуг), тобто знаменника формули, потрібно підсумовувати дані рядка 5 як загальної, так і спеціальних (скорочених) декларацій із ПДВ за останні 12 місяців.

Для розрахунку питомої ваги до чисельника формули включаються операції поставки сільськогосподарської продукції і сільськогосподарських послуг, які підприємство здійснювало впродовж останніх 12 місяців.

Так, згідно з п. 8^{1.7} Закону про ПДВ сільськогосподарськими вважаються:

- товари з груп 1 — 24 УКТЗЕД, які вирощуються, відгодовуються, виловлюються або збираються (заготовлюються) безпосередньо підприємством — суб'єктом спецрежиму (або підприємством, яке збирається стати таким);
- продукти переробки (обробки) цих товарів.

До зазначених груп входить не тільки сільгосппродукція в її традиційному розумінні, але й практично всі продукти харчування (зокрема, ковбаси, консерви, хлібобулочні вироби, цукерки тощо). Проте включати їх до чисельника формули, можна лише в тому випадку, якщо ви їх виготовляєте виключно із сировини власного виробництва, тобто зі свого м'яса, риби, зерна, борошна і т. д. Пояснюється це тим, що даний спецрежим покликаний підтримати саме сільське господарство (крім лісового господарства та рибальства), а не переробку промисловість.

Щоб отримати Свідоцтво про реєстрацію як суб'єкта спецрежиму, сільгосппідприємству слід зареєструватися в податковому органі за правилами і у строки, визначені ст. 9 Закону про ПДВ для реєстрації платників податку на додану вартість.

Порядок реєстрації суб'єктів спецрежиму викладено в п. 26 — 34 Положення про реєстрацію платників ПДВ, затвердженого наказом ДПАУ від 01.03.2000 р. № 79 (далі — Положення № 79).

Щоб зареєструватися суб'єктом спецрежиму, підприємство повинне подати до податкового органу за місцем своєї реєстрації такі документи:

- заяву про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму обкладення ПДВ за формою № 1-РС (додаток 6 до Положення № 79). Подається така заява не пізніше 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого підприємство хоче стати суб'єктом спецрежиму (п. 9.6 Закону про ПДВ). Наприклад, якщо сільгосппідприємство захоче перейти на спецрежим з 1 березня 2009 року, то граничним строком подання заяви буде 11 лютого 2009 року. Однак, Відповідно до Наказу ДПАУ від 4 грудня 2008 р. № 755 суб'єктами спеціального режиму ПДВ з 01.01.2009 можуть бути зареєстровані сільськогосподарські підприємства, які не пізніше цієї дати зареєструвалися як платники податку на додану вартість на загальних умовах та за процедурами переєстрації до 20.01.2009 включно подали заяви про реєстрацію їх як суб'єктів спеціального режиму оподаткування починаючи з 01.01.2009;

- платіжний документ про сплату встановленої суми за видачу свідоцтва про реєстрацію суб'єктом спецрежиму (розмір цієї суми поки що не визначено);

- заява про анулювання реєстрації платника ПДВ за формою № 3-ПДВ (додаток 3 до Положення № 79). Вона подається для того, щоб підприємство виключили з реєстру платників ПДВ на загальних підставах.

Зауважимо, що в заяві за формою № 1-РС обов'язково наводиться виключний перелік видів діяльності сільгосппідприємства, причому вони повинні збігатися з тими видами, які названі в реєстраційних документах підприємства. Для цього разом із заявою слід подати витяг із Єдиного реєстру юридичних осіб, у якому повинні бути вказані види діяльності сільгосппідприємства.

У заяві за формою № 1-РС сільгосппідприємство зазначає питому вагу вартості сільгосптоварів (послуг) у сукупній вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом 12 послідовних звітних місяців, що передують місяцю, в якому подається заява.

Через 10 днів після подання документів податкові органи повинні видати підприємству Свідоцтво про реєстрацію суб'єктом спеціального режиму обкладення ПДВ за формою № 2-РС (додаток 7 до Положення № 79). Воно видається тільки в обмін на Свідоцтво про реєстрацію підприємства платником ПДВ на загальних підставах, а також усі завірені копії цього Свідоцтва.

РОЗРАХУНОК
ПІТОМОЇ ВАГИ ДОХОДУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ
ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ПРОДУКТІВ ЇЇ ПЕРЕРОБКИ В ЗАГАЛЬНІЙ СУМІ
ВАЛОВОГО ДОХОДУ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ПОПЕРЕДНІЙ ЗВІТНИЙ (ПОДАТКОВИЙ) РІК
(ЗА 200__РІК)

тис. грн, з одним десятковим знаком

№ п/п	Назва показника	Джерело інформації	Сума
1	2	3	4
1	Доходи, отримані від реалізації продукції рослинництва і тваринництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому у користування:	Розрахунково: р. 1.1. + р. 1.2.	
1.1	— рослинництво	Сума кредитових оборотів по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки продукції рослинництва (без ПДВ) та кредитових оборотів по субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» аналітичні рахунки реалізації довгострокових біологічних активів (без ПДВ)	
1.2	— тваринництво	Сума кредитових оборотів по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки продукції тваринництва (без ПДВ) та кредитових оборотів по субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» аналітичні рахунки реалізації довгострокових біологічних активів (без ПДВ)	

№ п/п	Назва показника	Джерело інформації	Сума
1	2	3	4
2	Доходи, отримані від реалізації продукції рибництва, що вирощена у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), які належать товаровиробнику на праві власності або надані йому у користування	Кредитові обороти по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки продукції рибництва (без ПДВ)	
3	Доходи, отримані від реалізації продукції, що вироблена із сировини власного виробництва та продуктів її переробки на власних підприємствах на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства	Кредитові обороти по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки реалізації продуктів переробки (крім підакцизних товарів) без ПДВ	
4	Доходи, отримані протягом останнього податкового періоду від надання супутніх послуг*	Кредитові обороти по субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг (відповідно до Переліку супутніх послуг, затвердженого наказом Міністро-політики від 29.01.07 № 55)» без ПДВ	
5	Сума доходу, отримана сільськогосподарським підприємством від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки	Розрахунково: р. 1 + р. 2 + р. 3 + р. 4	
6	Загальна сума валового доходу підприємства	Кредитові обороти по субрахунках: 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої звичайної діяльності», 794 «Результат надзвичайних подій»	

7	Сума, на яку зменшують загальну суму валового доходу підприємства	Розрахунково: р. 7.1 + р. 7.2 + р. 7.3	
7.1	Сума одержаних з державного бюджету коштів фінансової підтримки	Кредитові обороти по рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (відповідні субрахунки) або, якщо підприємство веде облік за спрощеною формою, то кредитові обороти по рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (відповідні субрахунки)	
7.2	Сума доходу, отримана від реалізованої іноземної валюти, яка направлена на розвиток сільськогосподарського виробництва	Кредитові обороти по субрахунку 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» в частині реалізації іноземної валюти, що отримана у вигляді кредитів, від здійснення експортних операцій та спрямовується на розвиток сільськогосподарського виробництва (закупівля насіння, поголів'я худоби, сільськогосподарської техніки тощо)	
7.3	Сума доходу від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю	Кредитові обороти по субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	
8	Скоригований валовий дохід підприємства	Розрахунково: р. 6 — р. 7	
9	Питома вага доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік	р. 5 / р. 8 × 100 %	

* рядок 4 заповнюють тільки сільськогосподарські підприємства, які протягом звітного року утворені шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення.

Контрольні питання для самоперевірки

1. В чому полягає сутність спрощеної системи оподаткування?
2. Назвіть перелік податків і зборів в рахунок яких сплачується єдиний податок?
3. Які існують особливості в оподаткуванні юридичних і фізичних осіб, які є платниками єдиного податку?
4. Яка встановлена відповідальність за несвоєчасне перерахування до бюджету єдиного податку?
5. В чому полягає відмінність між оподаткуванням фіксованим податком та єдиним податком?
6. Які є ставки єдиного податку за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності для юридичних та фізичних осіб?
7. Який порядок переходу суб'єктів підприємницької діяльності на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності?
8. Які умови переходу на спрощену систему оподаткування?
9. За якими видами діяльності суб'єкти малого підприємництва не мають права переходити на спрощену систему оподаткування?
10. Який спосіб розрахунків із споживачами для суб'єктів малого підприємництва, які обрали оподаткування за єдиним податком.

Тести

1. Підприємство займається торгівельною діяльністю і сплачує єдиний податок в розмірі 6 % від виручки. Чи має право підприємство частину заробітної плати видавати продукцією власного виробництва?

А) Підприємство має право видачу продукції (товарів) оформляти у рахунок оплати праці як заробітну плату натурою;

Б) Підприємство має право видачу продукції (товарів) оформляти, як передачу продукції працівникам у рахунок заборгованості із заробітної плати;

В) Підприємство не має право видачу продукції (товарів) оформляти у рахунок оплати праці, тому що за відвантажену продукцію використовують тільки розрахунки коштами.

Г) не має правильної відповіді.

2. Суб'єкт підприємницької діяльності — фізична особа здійснює господарську діяльність за єдиним податком. Оборót від реалізації продукції за другий квартал поточного року склав 1500 тис.

грн. За наведених умов, чи повинен платник єдиного податку переходити на загальну систему оподаткування?

А) Ні, не повинен переходити на загальну систему оподаткування;

Б) Повинен перейти на загальну систему оподаткування з наступного кварталу та здати свідоцтво в податкові органи;

В) Повинен перейти на загальну систему оподаткування з наступного року та здати свідоцтво в податкові органи;

Г) правильні відповіді Б) та В).

3. Підприємство сплачує єдиний податок за ставкою 10 %. Всі працівники приймаються на штатні посади на один або більше місяців. Через специфіку роботи чисельність працівників за 1 квартал складала: січень — 30 чол.; лютий — 50 чол. та 5 чол. за договорами підряду; березень — 50 чол. та 10 чол. за сумісництвом. За наведених умов, чи повинно підприємство перейти на загальну систему оподаткування?

А) Так, в зв'язку з тим, що загальна кількість працюючих перевищує 50 чол.;

Б) Ні, у зв'язку з тим, що за 1 квартал середньооблікова чисельність усього персоналу підприємства в еквіваленті повної зайнятості складає 48 чол.;

В) Ні, в зв'язку з тим, що кількість працюючих за кожний місяць не перевищувала 50 чол.;

Г) Так, в березні підприємству необхідно перейти на загальну систему оподаткування, тому що в лютому кількість працюючих перевищує 50 чол.

4. Суб'єкт підприємницької діяльності, що сплачує єдиний податок:

А) Не сплачує обов'язкові нарахування на ФОП, пов'язані з нарахуванням заробітної плати на найманих працівників;

Б) Перераховує до бюджету податок з доходів фізичних осіб з заробітної плати найманих працівників;

В) Обидві відповіді вірні;

Г) Правильної відповіді не має.

5. Платник єдиного податку, приватний підприємець здійснює підприємницьку

діяльність з використанням найманої праці, розмір єдиного податку складе:

А) Залишається незмінним;

Б) Збільшується на 50 відсотків;

В) Збільшується на 50 відсотків за кожного найманого робітника;

Г) Збільшується на 50 відсотків від суми встановленого фіксованого податку з розрахунку на кожну додаткову особу.

6. Заява до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації про перехід на спрощену систему оподаткування подається не пізніше, ніж за:

- А) 20 днів до початку наступного звітного періоду;
- Б) 15 днів до початку наступного звітного періоду;
- В) 30 днів до початку наступного звітного періоду;
- Г) 15 днів після звітного періоду.

7. Громадянин-підприємець займається продажем лікєро-горілочаних виробів. Чи може він обрати для оподаткування доходів:

- А) Фіксований податок;
- Б) Спрощену систему оподаткування;
- В) Повинен сплачувати податки на загальних підставах;
- Г) Єдиний податок.

8. Ким установлюються розміри фіксованого податку:

- А) Місцевими органами влади;
- Б) Кабінетом Міністрів України;
- В) Державною податковою адміністрацією України;
- Г) Законодавчими органами влади.

9. Обрання спрощеної системи оподаткування та перехід на єдиний податок для юридичної особи можливий за наступних умов:

А) Чисельність осіб не перевищує 10 осіб за рік, виручка від реалізації на перевищує 500 тис. грн;

Б) Чисельність осіб не перевищує 50 осіб за рік, виручка від реалізації на перевищує 1000 тис. грн;

В) Оборот не перевищує 7200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

Г) Чисельність осіб не перевищує 10 осіб за рік, виручка від реалізації на перевищує 1000 тис. грн.

10. Визначити суму сплати єдиного податку юридичної особи. Підприємство — платник єдиного податку за ставкою 6 %, придбало товар загальною сумою 2350 грн (в т.ч. ПДВ) та реалізувало цей товар отримавши виручку від реалізації загальною сумою 2410 грн (в т.ч. ПДВ) При цьому підприємство-платник єдиного податку сплатило ПДВ 10 грн. Сума єдиного податку до сплати складає:

- А) 200,84 грн;
- Б) 200,00 грн;
- В) 120,50 грн;
- Г) 144,60 грн.

11. Звіт суб'єкта малого підприємництва — фізичної особи — платника єдиного податку подається:

А) За рік до 1 березня наступного за звітним року у вигляді Декларації про сукупний оподатковуваний дохід;

Б) Щомісяця до 20 числа місяця, наступного за звітним, у вигляді розрахунку авансового платежу;

В) Щокварталу до 5 числа місяця, наступного за звітним, у вигляді звіту про доходи та фактично сплачений єдиний податок;

Г) Щокварталу до 10 числа місяця, наступного за звітним, у вигляді звіту про доходи та фактично сплачений єдиний податок.

12. Застосування фіксованого податку можливе за дотриманням таких умов:

А) Чисельність осіб не перевищує 10 осіб за рік, виручка від реалізації не перевищує 500 тис. грн;

Б) Чисельність осіб не перевищує 5 осіб за рік, валовий дохід від реалізації не перевищує 7 тис. неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і є платником ринкового збору;

В) Обороти не перевищує 7200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

Г) Чисельність осіб не перевищує 10 осіб за рік, виручка від реалізації не перевищує 1000 тис. грн.

13. Фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності — платник єдиного податку, який використовує найману працю, щокварталу має подавати до податкової інспекції відомості про нараховані доходи працівникам за такою формою:

А) Форма № 2;

Б) Форма № 3;

В) При сплаті єдиного податку відомість про нараховані доходи не надається;

Г) Форма № 1ДФ.

14. Чи має право підприємство-платник єдиного податку здійснювати бартерні угоди:

А) Так;

Б) Ні;

В) Один раз на місяць;

Г) Один раз за квартал.

15. Чи має право стати платником єдиного податку комунальне підприємство, 50 % частки власності у якому належить державі.

А) Так;

Б) Ні;

В) Якщо частка власності, яка належить державі не буде перевищувати 25 %;

Г) Якщо частка власності, яка належить державі не буде перевищувати 35 %.

КОНТРОЛЬНІ ЗАВДАННЯ

Задача 1

Які податки має сплатити підприємство? Визначити суму сплати єдиного податку юридичної особи. Підприємство — платник єдиного податку і ПДВ одночасно, здійснило наступні витрати:

— придбало товар для подальшої реалізації загальною сумою 3240,00 грн.

— придбало канцелярські приладдя — 209,50 грн.

— нарахувало та виплатило заробітну плату (кількість найманих працівників — 2

особи) — 480,00 грн.

Отримало доход від реалізації:

— товарів — 3470,00 грн;

— послуг — 620,00 грн.

Задача 2

Визначити суму сплати єдиного податку фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності — платника єдиного податку, який використовує найману працю. Суб'єкт підприємницької діяльності за поточний квартал провів наступні фінансово-господарські операції:

— отримав виручку від оптової реалізації покупних товарів — 12280,00 грн;

— придбав основні засоби у 1 кварталі 2005 р. — 3280 грн;

— витратив на ремонт придбаних основних засобів до 01.01.2004 р. — 250 грн;

— виплатив заробітну плату найманим працівникам (кількість найманих працівників — 2 чол.) — 1060 грн;

— придбав товар для подальшої реалізації — 6460 грн.

Задача 3

Виробничо-торгівельне підприємство — платник єдиного податку за ставкою 6 %. Підприємство протягом звітного періоду здійснювало такі операції:

1. Для забезпечення виробництва продукції придбано сировини на суму 1200 грн з ПДВ. Оплату матеріалів здійснено після їх отримання.

2. Придбано товар на загальну суму 600 грн, у т.ч. ПДВ і МШП виробничого призначення на суму 120 грн у т.ч. ПДВ. Оплату здійснено після отримання.

3. Протягом звітного періоду товар повністю реалізовано, вартість реалізованих товарів склала 9200 грн, у т.ч. ПДВ. Оплата надійшла в повному обсязі.

4. За договором комісії отримано товари на суму 600 грн в т.ч. ПДВ. Комісійний товар повністю реалізовано, комісійна винагорода за договором комісії складає 20 % і надійшла на розрахунковий рахунок.

5. Для успішної реалізації продукції та товарів сторонньою організацією надано

маркетингові послуги на суму 6000 грн (з ПДВ). Оплату здійснено після підписання акта виконаних робіт.

6. Придбано і введено в експлуатацію основні фонди у 1 кварталі поточного року вартістю 8400 грн, в т.ч. ПДВ.

7. Реалізовано основні фонди — фрезерний верстат у 1 кварталі 2007 р., який придбано у 2003 р. (ціна реалізації — 2640 грн, в т.ч. ПДВ., первісна вартість — 2500 грн, знос — 1000 грн).

8. Нараховано амортизацію основних фондів і нематеріальних активів у сумі 100 грн.

9. Нарахована заробітна плата працівникам. Визначити суму податку на додану вартість, єдиного податку, податку на доходи з фізичних осіб та внески до фондів соціального страхування, що підлягають сплаті в бюджет (страховий тариф до ФССНВіПЗ — 1,25 %).

Згідно зі штатним розкладом на підприємстві числяться працівники:

№ з/п.	Посада	Місячний оклад, грн.
1	Директор	4 600
2	Головний бухгалтер	3000
3	Бухгалтер -касир	1800
4	Менеджер	2100
5	Пакувальник	1500
6	Сторож (сумісник)	900

НАСКРІЗНА ЗАДАЧА

Завдання:

1. Скласти журнал господарських операцій і визначити кореспонденцію рахунків (таблиця 2).
2. Визначити базу оподаткування і нарахувати єдиний податок.
3. Визначити фінансовий результат.
4. Скласти оборотно-сальдову відомість (таблиця 3).
5. Заповнити «Фінансовий звіт СМП» (Додаток А) та Розрахунок сплати єдиного податку (Додаток Б).

Таблиця 1

ЗАЛИШКИ НА РАХУНКАХ ПМБ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ

№ рахунка	Назва рахунку	Дебет	Кредит
10(104)	Основні засоби	25500	
13(131)	Амортизація основних засобів		2300
10(12)	Нематеріальні активи	3400	
13(133)	Знос нематеріальних активів		600
23(23)	Виробництво	9500	

№ рахунка	Назва рахунку	Дебет	Кредит
20(281)	Товари	23 850	
30(301)	Каса	280	
31(311)	Поточний рахунок	35790	
31(312)	Валютний рахунок (1500\$)	8250	
37(361)	Розрахунки з вітчизняними покупцями	2460	
37(377)	Розрахунки з іншими дебіторами	2520	
40	Стагунтний капітал		55000
44	Нерозподілений прибуток		5640
68(601)	Короткострокові кредити банку		20000
68(631)	Розрахунки з постачальниками та підрядниками		13600
64(641)	Розрахунки за податками та платежами		4500
64(651)	Розрахунки по пенсійному забезпеченню		140
64(653)	Розрахунки по страхуванню на випадок безробіття		35
66(661)	Розрахунки з оплати праці		7050
68(685)	Розрахунки з іншими кредиторами		2685
Разом:		111 550	111 550

Таблиця 2

**ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ СМП
ПРИ СПЛАТІ ПОДАТКУ ЗА СТАВКОЮ 6% ТА 10 %**

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		При сплаті єдиного податку, грн		
		Дт	Кт	Бух. облік сума грн	По ставці 6%/10 %	
					Податковий облік доходи	витрати
1	Відображено придбання сировини і товарів					
	Придбані товари 6000 грн з ПДВ					
	Відображена сума ПДВ					
	Сплачено постачальнику за придбані товари					
2	Реалізація товарів					
	Реалізовано товарів на 24000 грн з ПДВ					
	Реалізовані товари					
	Відображена сума ПДВ					
	Отримані кошти від покупця за реалізовані товари					
	Відображена собівартість реалізованих товарів 14 000 грн					
	Отримані товари від постачальника на суму 16 800 грн з ПДВ					
	Відображена сума ПДВ					

Продовження табл. 2

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		При сплаті єдиного податку, грн		
				По ставці 6 %/10 %		
		Дт	Кт	Бух. облік сума грн	Податковий облік доходи	витрати
3	Реалізація товарів за договором комісії					
	Отримані товари від комітента на суму 9600 грн з ПДВ. Всі товари реалізовано на суму 10 080 грн з ПДВ, сума комісійної винагороди складає 10 % від суми реалізації					
	Реалізовані товари					
	Отримані кошти від покупця					
	Кошти перераховані комітенту					
	Комісійна винагорода					
	Відображена сума ПДВ					
	Сума комісійного доходу списана на фін. результат					
4	Відображення придбання основних засобів					
	Придбано комп'ютер на суму 5400 грн з ПДВ, суму сплачено постачальнику					
	Отримано комп'ютер					
	Відображена сума ПДВ					

5	Продаж основних засобів					
	Реалізовано сейф на суму 1200 грн з ПДВ, його первісна вартість 1500 грн, сума зносу 760 грн	31	37	1200	460	
	Реалізовано сейф					
	Відображена сума ПДВ					
	Списано знос реалізованого сейфа					
	Списана залишкова вартість сейфу					
6	На валютному рахунку підприємства знаходиться 1500\$ США по курсу НБУ 1\$ США 7,90 грн. Інвалюта у поточному періоді не використовувалась, курс НБУ на кінець поточного періоду склав 1\$ США 8,10 грн					
7	Операції з оплати праці					
	Отримано в банку кошти на виплату зарплати			7050		
	Виплачено зарплату			7050		
	Перераховано ЄСВ			210		
	Перераховано по безробіттю			35		
	Перераховано податок на доходи фізичних осіб			840		
	Перераховано до фонду соцстрахування			35		
	Сплачено єдиний податок за ставкою 6 %=2040 грн, 10 %=3660 грн					

Закінчення табл. 2

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		При сплаті єдиного податку, грн		
				По ставці 6%/10 %		
		Дт	Кт	Бух. облік сума грн	Податковий облік доходи	витрати
	Сплачено ПДВ			1620		
	Нарахована зарплата (12 чол.): — робітникам; — адміністрації			8200 2000		
	Утримано податок з доходів			1530		
	Утримано ЄСВ			330		
	Утримано внески до соцстрахування			75		
	Утримано внески до безробіття			51		
	Нараховано ЄСВ 34,7 %					
	Нараховано внески до ФНСВУ 1,2 %					
8	Нарахована амортизація активів адмінп- ризначення: Основних засобів; Нематеріальних активів			1275 170		
9	Нарахована сума єдиного податку за ста- вкою 6 % (10 %)					
	Списані витрати на фін.результат					
	Списані доходи на фін.результат					
10	Визначено фінансовий результат					

Таблиця 3

ОБОРОТНО-САЛЬДОВА ВІДОМІСТЬ ЗА МІСЯЦЬ

№ рахунка	Сальдо початкове		оборот		Сальдо кінцеве	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Всього						

ЛІТЕРАТУРА

1. *Александров И. М.* Налоговые системы России и зарубежных стран. — М.: Бератор-Пресс, 2002. — 215 с.
2. *Бойцова М., Кузнєцов В.* Єдиний податок: від А до Я. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Х.: Фактор, 2006. — 336 с.
3. *Бойцова М., Мякота В.* Бухгалтерський учет на малых предприятиях. — 2-е изд., перераб. і доп. — Х.: Фактор, 2006. — 325 с.
4. Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник. / За ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «РУТА», 2004. — 384 с.
5. *Говорушко Т. А., Тимченко О. І.* Малий бізнес. Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 200 с.
6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV
7. *Жидецький В. Ц.* Охорона праці користувачів комп'ютерів. Навчальний посібник. — Вид. 2-ге, доп. — Львів: Афіша. 2000. — 176 с.
8. Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.2000 р. № 2063-III.
9. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» від 18.09.08 г. № 523-17.
10. Закон України у редакції Закону України № 283/97-ВР від 22.05.97 р. «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.94 р.
11. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб-підприємців» від 15 травня 2003 р. № 755-IV.
12. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг» від 06.01.2002 р. № 1776-III.
13. Закон України «Про державне регулювання виробництва і обороту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів» від 19.12.95 р. № 481/95-ВР.
14. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.91 р. № 1023-XII.

15. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.1999 р.

16. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР (із змін. і доп.)

17. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-ІV

18. Закон України «Провнесення змін до законів України «Про Державний бюджет України на 2010 рік» та «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 08.07.2010 № 2461-VI

19. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.99 р. № 1105-XIV.

20. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням і похованням» від 18.01.2001 р. № 2240-III.

21. Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11.01.2001 р. № 2213-III.

22. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 р. № 1533-III

23. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV.

24. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI.

25. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97-ВР (із змін. і доп.).

26. Закон України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 22.02.2001 р. № 2272-III.

27. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III (із змін. і доп.).

28. Закон України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» від 23.12.2010 р. № 2857-VI.

29. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96. — № 98/96-ВР.

30. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 03.02.1999 р. № 320.

31. Закон України «Про оренду землі» від 02.10.1998 р. № 161.
32. Інструкція зі статистики кількості працівників, затв. наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 р. № 286.
33. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.
34. Інструкція про порядок отримання, використання, обліку і зберігання дорогоцінних металів і коштовних каменів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 06.04.98 р. № 84.
35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
36. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затв. Постановою НБУ від 12.11.2003 р. № 492.
37. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затв. ухвалою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22.
38. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5
39. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-X.
40. *Матвій М. Я., Хомин П. Я.* Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами: Навчальний посібник — Київ: Центр навчальної літератури, 2004. — 352 с.
41. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.
42. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422.
43. Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затверджена постановою Кабінету Міністрів від 23 березня 1995 р.
44. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291» від 12.12.2003 р. № 671.
45. Наказ Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р. № 302 (із змін. і доп.).
46. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, наданих на від-

рядження або під звіт, і Порядку складання вказаного Звіту» від 19.09.2003 р. № 440.

47. Наказ ДПА України «Про затвердження форми Розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою» від 12.10.1999 № 553.

48. Наказ ДПА України «Про внесення змін до форми Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи та Порядку її ведення» від 12.10.1999 № 554.

49. Нікітін С., Нікітін А., Степанова М. Податкові пільги, що стимулюють підприємницьку діяльність у розвинених країнах Заходу // Світова економіка й міжнародні відносини. — 2000. — № 11. — С. 54.

50. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (із змін. і доп.).

51. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 (із змін. і доп.).

52. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

53. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

54. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затв. постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р. (із змін. і доп.).

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р. (із змін. і доп.).

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затв. Міністерством фінансів України від 31.03.99 р. № 87 (із змін. і доп.).

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і змінень у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України № 137 від 28.05.99 р. (із змін. і доп.).

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. (із змін. і доп.).

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 р. (із змінами і доп.).

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. (із змін. і доп.).

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України № 237 від 08.09.99 р. (із змін. і доп.).

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 (із змін. і доп.).

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 (із змін. і доп.).

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р. (із змін. і доп.).

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р. (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 січня 2011 року № 25).

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2003 р. № 601.

68. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку затвердженого постановою Кабінету Міністрів від 23 квітня 1999 р. № 658.

69. Порядок видачі Свідоцтва згідно наказу ДПАУ від 13.10.98 р. № 476 «Про затвердження Свідоцтва про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою і Порядку його видачі».

70. Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Затверджений наказом ДПА України від 13.10.1998 р. № 477.

71. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затв. постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116.

72. Порядок надання фінансової звітності, затв. постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419.

73. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованих внесків на загальнообов'язкове державне

пенсійне страхування органам Пенсійного фонду України, затверджений постановою правління Пенсійного фонду України від 05.11.2009 № 26-1.

74. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій» від 03.11.98 р. № 1740 (із змін. і допов.).

75. Рубе В.А. *Малый бизнес: история, теория, практика* — М.: ТЕИС, 2000. — 231 с.

76. Статистичний щорічник України за 2008 рік. — К.: Техніка, 2009.

77. *Сиротинська А. П., Лазаришина І. Л.* Інформаційні системи підприємств малого бізнесу: Навч. пос. К.: Центр учбової літератури, 2008. — 264 с.

78. *Стонер Джеймс А. Ф., Долан Едвін Г.* Вступ у бізнес: Пер. з англ./ Заг. ред. і вступ, ст. Й.С. Завадського. — К.: Вид-во Європ. ун-ту фін., інформ. систем, менеджменту і бізнесу, 2000. — 752 с.

79. *Тютюрюков Н. Н.* Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США. — М.: Издательско- торговая корпорация «Дашков и Ко», 2003. — 174 с.

80. Цивільний кодекс України.

81. Указ Президента «Про внесення змін до Указу Президента України № 727 від 03.07.1998 р. «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 746/99 від 28.06.1999 р.

82. Указ Президента України від 02.12.98 р. № 1328/98 «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників».

83. Узагальнююче податкове роз'яснення про застосування положень Указу Президента України № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва», затв. наказом ДПАУ від 23 червня 2006 року № 352.

84. *Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С.* Інформаційні системи і технології в обліку. Навч. посіб. — 3-тє вид., перероб. і доп. — к.: Знання, 2007. — 439 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ СУБ'ЄКТА МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

КОДИ		
		01

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за КОДУ
за КВЕД

Підприємство _____
Територія _____
Організаційно-правова
форма господарювання _____
Орган державного управ-
ління _____
Вид економічної діяльності _____
Середня кількість праців-
ників _____
Одиниця виміру: тис. грн _____
Адреса _____

Код за ДКУД

1801006

1. Баланс на _____ 20 р.
Форма № 1-м

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032	()	()
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130		

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()	()
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
у тому числі в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
Баланс	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітного року		На кінець звітного періоду
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>		<i>4</i>
I. Власний капітал				
Статутний капітал	300			
Додатковий капітал	320			
Резервний капітал	340			
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350			
Неоплачений капітал	360	(()
Усього за розділом I	380			
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430			
III. Довгострокові зобов'язання	480			
IV. Поточні зобов'язання				
Короткострокові кредити банків	500			
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510			
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530			
Поточні зобов'язання за розрахунками:				
з бюджетом	550			
зі страхування	570			

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
з оплати праці*	580		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

* З рядка 580 графа 4 Прострочені зобов'язання з оплати праці (665) _____

2. Звіт про фінансові результати

за _____ 20__ р.

Форма № 2-м

Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 — 020)	030		

Інші операційні доходи	040		
Інші доходи	050		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050)	070		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	()	()
Інші операційні витрати	090	()	()
у тому числі:	091		
	092	()	()
Інші витрати	100	()	()
Разом витрати (080 + 090 + 100)	120	()	()
Фінансовий результат до оподаткування (070 — 120)	130		
Податок на прибуток	140	()	()
Чистий прибуток (збиток) (130 — 140)	150		
Забезпечення матеріального заохочення	160		

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

РОЗРАХУНОК СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ
СУБ'ЄКТОМ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА — ЮРИДИЧНОЮ ОСОБОЮ

1	РОЗРАХУНОК СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ СУБ'ЄКТОМ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА — ЮРИДИЧНОЮ ОСОБОЮ										Звітний Звітний новий									
2	Звітний період		I квартал 200__р.		II квартал 200__р.		III квартал 200__р.		IV квартал 200__р.											
3	Повна назва платника податку: _____																			
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ									Код виду економічної діяльності (КВЕД)										
5	Місцезаходження платника податку: _____												Поштовий індекс							
	Електронна адреса E-mail: *												Телефон:							
6	До державної податкової інспекції (адміністрації) в _____												Факс:							
Одиниця виміру: гривня																				

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Наростаючим підсумком
<i>1</i>	2	3	4	5	6	7
Середньооблікова чисельність працюючих (чол.)	1					
Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору	2					
Виручка від реалізації основних фондів	3					
Усього виручка від реалізації (рядок 2 + рядок 3)	4					
Сума єдиного податку за ставкою * () %	5					
Внески, нараховані на суму дивідендів	6					
Сума самостійно виявлених помилок за результатами минулих податкових періодів	7					
Податкові зобов'язання до сплати (рядок 5 + рядок 6+(-) рядок 7)	8					
Сума штрафу, самостійно нарахована платником у зв'язку з виправленням помилок	9					

** Ставка єдиного податку вписується платником самостійно*

Дата подання Розрахунку «___» _____ 200__ року

Наведена інформація є правильною

Керівник підприємства _____ (Прізвище)

підпис

Головний бухгалтер _____ (Прізвище)

М. П.

**ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
АКТИВІВ, КАПІТАЛУ, ЗОВОВ'ЯЗАНЬ І ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ
СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

Синтетичні рахунки код	Призначення назва	
1	2	3
10	Основні засоби	Облік та узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи
13	Знос необоротних активів	Облік та узагальнення інформації про знос основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про довгострокові фінансові інвестиції
15	Капітальні інвестиції	Облік та узагальнення інформації про капітальні інвестиції
16	Довгострокові біологічні активи	Облік та узагальнення інформації про довгострокові біологічні активи
18	Інші необоротні активи	Облік та узагальнення інформації про довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи

20	Виробничі запаси	Облік та узагальнення інформації про сировину й матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали та матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети і транспортно-заготівельні витрати
21	Поточні біологічні активи	Облік та узагальнення інформації про поточні біологічні активи рослинництва (які оцінені за справедливою вартістю) і тваринництва
23	Виробництво	Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжні виробництва, виробничий брак
26	Готова продукція	Облік та узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати і торгову націнку
30	Каса	Облік та узагальнення інформації про грошову готівку та грошові документи
31	Рахунки в банках	Облік та узагальнення інформації про грошові кошти на рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів та грошові кошти в дорозі
35	Поточні фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про поточні фінансові інвестиції
37	Розрахунки з різними дебіторами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками, з підзвітними особами, з іншими дебіторами, про короткострокові векселі одержані, про резерв сумнівних боргів

Синтетичні рахунки код	Призначення назва	
1	2	3
39	Витрати майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів
40	Власний капітал	Облік та узагальнення інформації про статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений капітали
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Облік та узагальнення інформації про нерозподілені прибутки (непокриті збитки), про використання прибутку
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Облік та узагальнення інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження
55	Інші довгострокові зобов'язання	Облік та узагальнення інформації про довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, довгострокові зобов'язання з оренди та інші довгострокові зобов'язання
64	Розрахунки за податками й платежами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки за податками, зобов'язковими платежами, про податкові зобов'язання, податковий кредит, розрахунки за пенсійним забезпеченням, соціальним страхуванням, страхуванням на випадок безробіття, індивідуальним страхуванням та страхуванням майна

66	Розрахунки з оплати праці	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці
68	Розрахунки за іншими операціями	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками, з учасниками, про короткострокові позики, короткострокові векселі видані, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями і розрахунки за іншими операціями
69	Доходи майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про доходи майбутніх періодів
70	Доходи	Облік та узагальнення інформації про доходи від реалізації, інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи, вираховування з доходу
79	Фінансові результати	Облік та узагальнення інформації про фінансові результати
84	Витрати операційної діяльності	Облік та узагальнення інформації про елементи витрат операційної діяльності: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати
85	Інші затрати	Облік та узагальнення інформації про неопераційні витрати звичайної діяльності, податок на прибуток і надзвичайні витрати

(План із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1176 від 11.12.2006)

**ПРО СПРОЩЕНУ СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ,
ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО
ПІДПРИЄМНИЦТВА**

У К А З П Р Е З И Д Е Н Т А У К Р А І Н И

(В редакції Указу Президента № 746/99 від 28.06.99)

(Установити, що з 1 липня 2005 року до прийняття Закону України «Про спрощену систему оподаткування» Указ Президента застосовується з урахуванням таких особливостей:

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва не поширюється на:

суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу (в тому числі діяльність, пов'язану із влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів з грошовим або майновим виграшем, проведенням лотерей (у тому числі державних) та розіграшів з видачею грошових виграшів у готівковій або майновій формі), здійснюють обмін іноземної валюти;

суб'єктів підприємницької діяльності, які є виробниками підакцизних товарів, здійснюють господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів, оптовим та роздрібним продажем підакцизних пально-мастильних матеріалів;

суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють: видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення; оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» (1775-14) — згідно із Законами № 2505-IV (2505-15) від 25.03.2005, ВВР, 2005, № 17, № 18-19, ст. 267; № 2642-IV (2642-15) від 03.06.2005, ВВР, 2005, № 27, ст. 363)

1. Установити, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для таких суб'єктів малого підприємництва:

фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень;

юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн гривень.

Середньооблікова чисельність працюючих для суб'єктів малого підприємництва визначається за методикою, затвердженою органами статистики, з урахуванням усіх його працівників, у тому числі тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філіалів, відділень та інших відособлених підрозділів.

Виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами.

У разі здійснення операції з продажу основних фондів виручкою від реалізації вважається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу.

2. Суб'єкти малого підприємництва — фізичні особи мають право самостійно обрати спосіб оподаткування доходів за єдиним податком шляхом отримання свідоцтва про сплату єдиного податку.

Ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва — фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не може становити менше 20 гривень та більше 200 гривень на місяць.

У разі коли фізична особа — суб'єкт малого підприємництва здійснює кілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, нею придбавається одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки.

У разі коли платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю у підприємницькій діяльності членів його сім'ї, ставка єдиного податку збільшується на 50 відсотків за кожну особу.

Суб'єкт підприємницької діяльності — фізична особа, яка сплачує єдиний податок, звільняється від обов'язку нарахування, відра-

хування та перерахування до державних цільових фондів зборів, пов'язаних з виплатою заробітної плати працівникам, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї.

Суб'єкт підприємницької діяльності — фізична особа сплачує єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку у таких розмірах:

до місцевого бюджету — 43 відсотки;

до Пенсійного фонду України — 42 відсотки;

на обов'язкове соціальне страхування — 15 відсотків (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення — 4 відсотки) для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладається єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника та осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

3. Суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з наступних ставок єдиного податку:

6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» (168/97-ВР);

10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи сплачують єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку у таких розмірах:

до Державного бюджету України — 20 відсотків;

до місцевого бюджету — 23 відсотки;
до Пенсійного фонду України — 42 відсотки;
на обов'язкове соціальне страхування — 15 відсотків (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення — 4 відсотки) для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням.

Платники єдиного податку — юридичні особи ведуть податковий облік за тими податками, платниками яких вони є згідно з цим Указом.

4. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва може застосовуватися поряд з діючою системою оподаткування, обліку та звітності, передбаченою законодавством, на вибір суб'єкта малого підприємництва.

Форма та порядок видачі свідоцтва про право сплати єдиного податку встановлюються Державною податковою адміністрацією України і є єдиними на всій території України.

Для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єкт малого підприємництва подає письмову заяву до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації. Суб'єкт малого підприємництва — юридична особа обов'язково зазначає, яку ставку єдиного податку ним обрано.

Заява подається не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) за умови сплати всіх установлених податків та обов'язкових платежів за попередній звітний (податковий) період.

Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності може бути прийняте не більше одного разу за календарний рік.

Орган державної податкової служби зобов'язаний протягом десяти робочих днів видати безоплатно свідоцтво про право сплати єдиного податку або надати письмову мотивовану відмову.

Відмову від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності і повернення до раніше встановленої системи оподаткування суб'єкти малого підприємництва можуть здійснювати з початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) у разі подання відповідної заяви до органів державної податкової служби не пізніше ніж за 15 днів до закінчення попереднього звітного (податкового) періоду (кварталу).

Форма книги обліку доходів та витрат, що підлягають оподаткуванню відповідно до цього Указу, і порядок її ведення суб'єктами малого підприємництва, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються Державною податковою адміністрацією України.

За результатами господарської діяльності за звітний (податковий) період (квартал) суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи подають до органу державної податкової служби до 20 числа місяця, що настає за звітним (податковим) періодом, розрахунки про сплату єдиного податку, акцизного збору і, в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 відсотків, розрахунок про сплату податку на додану вартість, а також платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів.

Суб'єкт малого підприємництва — юридична особа зобов'язана вести книгу обліку доходів та витрат і касову книгу.

5. У разі порушення вимог, установлених статтею 1 цього Указу, платник єдиного податку повинен перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності, починаючи з наступного звітного періоду (кварталу).

Суб'єкти малого підприємництва несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум єдиного податку згідно із законодавством України.

6. Суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником таких видів податків і зборів (обов'язкових платежів):

- податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків;

- податку на прибуток підприємств;

- податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб — суб'єктів малого підприємництва);

- плати (податку) за землю;

- збору на спеціальне використання природних ресурсів;

- збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення;

- збору до Державного інноваційного фонду;

- збору на обов'язкове соціальне страхування;

- відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;

- комунального податку;

- податку на промисел;

- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

- збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;

- внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів;

- внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення;

- плати за патенти згідно із Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» (98/96-ВР).

Новостворені та зареєстровані в установленому порядку суб'єкти малого підприємництва, які подали до державної податкової служби за місцем їх реєстрації заяву на право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, вважаються суб'єктами спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з того кварталу, в якому проведено їх державну реєстрацію.

Суб'єкти підприємницької діяльності — фізичні особи — платники єдиного податку мають право не застосовувати електронні контрольно-касові апарати для проведення розрахунків із споживачами.

Порядок ведення спрощеного обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва відповідно до цього Указу затверджується Міністерством фінансів України.

7. Дія цього Указу не поширюється на:

суб'єктів підприємницької діяльності, на яких поширюється дія Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» в частині придбання спеціального патенту;

довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи;

суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам — учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків;

фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними та тютюновими виробами, пально-мастильними матеріалами;

спільну діяльність, визначену пунктом 7.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (334/94-ВР). Президент України Л.КУЧМА м. Київ, 3 липня 1998 року № 727/98

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку
малими підприємствами

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
фінансів України
25.06.03 № 422

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
по застосуванню реєстрів бухгалтерського
обліку малими підприємствами

І. Загальні положення

1. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами (далі — Методичні рекомендації) призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку юридичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності (крім банків) з ознаками малих підприємств, а також юридичними особами (крім бюджетних установ), що не займаються підприємницькою (комерційною) діяльністю (далі — малі підприємства).

2. Методичні рекомендації спрямовані на систематизацію в реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і факти фінансово-господарської діяльності (господарські операції) малих підприємств для накопичення даних і складання фінансової звітності.

3. Реєстри бухгалтерського обліку складаються щомісяця та підписуються головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку.

4. Формування даних для записів у реєстрах бухгалтерського обліку здійснюється групуванням однакової за економічним змістом інформації первинних документів у допоміжних відомостях, аркушах-розшифровках та інших зведених документах.

Розріз (деталізація) інформації у реєстрах бухгалтерського обліку може розширюватися.

5. Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та виправлення в них помилок малі підприємства здійснюють відпові-

дно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. № 168/704.

Для виправлення помилки в регістрах бухгалтерського обліку за минулий період складається Бухгалтерська довідка, форма якої наведена у Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356.

Первинні документи поточного місяця комплектуються до кожного регістру бухгалтерського обліку в хронологічному і систематичному (по відношенню до регістру) порядку, нумеруються і переплітаються (зшиваються) із зазначенням належності до регістру і періоду.

Господарські операції відображаються у регістрах бухгалтерського обліку в гривнях і копійках, а регістри, в яких систематизовані операції в іноземних валютах, — у відповідних вимірниках іноземної валюти.

6. Ведення регістрів бухгалтерського обліку та контригування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням коду синтетичного рахунку.

Після контригування первинних документів їх дані включаються до регістрів бухгалтерського обліку із зазначенням на первинному документі номеру відповідного облікового регістра і порядкового номеру записів у ньому (номер рядка). За документами, дані яких відображені в регістрах бухгалтерського обліку загальним підсумком, номер регістру і номер запису вказують на окремому аркуші, який складається у потрібному аналітичному розрізі з наступним перенесенням підсумкових оборотів до зазначеного регістру бухгалтерського обліку та додається до зброшурованих документів.

7. Господарські операції відображаються в регістрах бухгалтерського обліку за той звітний період, в якому операції відбулися. Інформація про господарські операції з регістрів бухгалтерського обліку використовується для складання фінансової звітності, інвентаризаційної і аналітичної роботи.

8. Узагальнення інформації про господарські операції малі підприємства можуть здійснюватися за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку, регістри яких побудовані на застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року № 186 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 травня 2001 року за № 389/5580.

II. Проста форма бухгалтерського обліку

9. Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій (додаток 1), який рекомендується друкувати у форматі а2. Проста форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг.

10. В Журналі обліку господарських операцій (далі — Журнал) записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати і амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку.

За необхідності записи господарських операцій продовжуються у вкладних аркушах до Журналу (додаток 2).

11. Журнал ведеться щомісяця. Дані рядку «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок «Сальдо на початок місяця» Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

12. У графі 3 «Зміст операції» у хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця із зазначенням суми операції у графі 4 та одночасно у графах «Дебет» і «Кредит» двох рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.

13. Підсумкові дані у Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом усіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця (графи 5-46). Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими і дорівнювати сумі з графі 4 «Сума господарської операції» у рядку «Усього оборотів за місяць».

14. Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м (додаток 5) підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у графі 3 «Відомість 3-м».

III. Спрощена форма бухгалтерського обліку

15. Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку:

Відомість 1-м	(додаток 3)	на 2 сторінках
Розділ I. Облік готівки і грошових документів		формат А3
Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів		
Відомість 2-м	Облік запасів (додаток 4)	на 2 сторінках
	формат А3	
Відомість 3-м (додаток 5)		на 2 сторінках
Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів		формат А3
Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці		
Відомість 4-м (додаток 6)		на 2 сторінках
Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (знос)		формат А3
Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів		
Відомість 5-м (додаток 7)		на 4 сторінках
Розділ I. Облік витрат		формат А3
Розділ II. Облік витрат на виробництво		
Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів		
Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів		
Оборотно-сальдова відомість (додаток 8)		на 1 сторінці
	формат А3	

16. Сума за будь-якою операцією відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, у графі рахунку, що дебетується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунку.

17. Залишки коштів за відомостями повинні бути співставленні з відповідними даними первинних та зведених документів, на підставі яких були зроблені записи (звіт касира, банківські виписки тощо).

18. У відомостях вказується місяць, за який вони складаються.

*Облік готівки, грошових коштів,
їх еквівалентів і грошових документів*

19. Систематизація інформації про наявність і рух готівки, грошових коштів на рахунках у банках, еквівалентів грошових коштів

грошових коштів у дорозі та грошових документів здійснюється у Відомості 1-м.

20. У розділі I Відомості 1-м здійснюються записи за операціями з готівкою і грошовими документами за дебетом і кредитом рахунку 30 «Каса».

У розділі II здійснюються записи за операціями на рахунках у банках, в дорозі, еквівалентів грошових коштів за дебетом і кредитом рахунку 31 «Рахунки в банках».

У рядку 3 за необхідності до початку записів вказується об'єкт обліку (каса, грошові документи, поточний рахунок, акредитивний рахунок, інші рахунки, кошти в дорозі), а в графі 4 або 5 відповідне сальдо на початок місяця, щодо якого здійснюються записи про господарські операції з підсумовування місячних оборотів і визначенням сальдо на кінець місяця.

21. Записи у Відомості 1-м здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів (звітів касира і доданих до них прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку і доданих до них документів тощо) у розрізі кореспондуючих рахунків у хронологічному порядку.

Операції в іноземній валюті крім Відомості 1-м, що ведеться у грошовій одиниці України, відображаються в окремій Відомості 1-м у валюті здійснення операції. Відомість 1-м ведеться окремо для кожної іноземної валюти (із зазначенням назви іноземної валюти).

22. Сальдо відповідних рахунків бухгалтерського обліку у Відомості 1-м на кінець поточного місяця визначається додаванням до сальдо на початок місяця суми дебетових оборотів за місяць і вирахуванням суми кредитових оборотів за місяць. Сальдо звіряється з відповідними документами, що підтверджують останню господарську операцію місяця (звітами касира, виписками банку тощо).

Облік запасів

23. Систематизація інформації про наявність і рух сировини й матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива, тари й тарних матеріалів, будівельних матеріалів та матеріалів, переданих в переробку, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, інших матеріалів, тварин на вирощуванні і відгодівлі, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції і товарів, здійснюється у Відомості 2-м, записи до якої продовжуються у вкладних аркушах.

24. Відомість 2-м використовується для відображення оборотів за дебетом і кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси» і 26 «Готова

продукція». У графі 4 до початку записів зазначається код і назва відповідного рахунку бухгалтерського обліку, щодо якого вносяться дані про залишок і господарські операції.

Записи у Відомості 2-м проводяться на підставі первинних документів та/або накопичувальних відомостей, звітів, аркушів-розшифровок, у яких узагальнюється надходження запасів та їх використання, і вибуття за звітний місяць.

25. Для ведення обліку запасів за центрами відповідальності у графі 4 записи здійснюються у розрізі матеріально відповідальних осіб, місць зберігання запасів.

*Облік розрахунків з дебіторами
і кредиторами, за податками
та оплати праці*

26. Систематизація господарських операцій по розрахункам з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, з підзвітними особами, різними дебіторами і кредиторами, з учасниками, за податками й платежами, за відрахуванням на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, індивідуальне страхування і страхування майна, по розрахункам з оплати праці, доходів майбутніх періодів і резерву сумнівних боргів здійснюється у Відомості 3-м.

27. У Відомості 3-м відображаються обороти за дебетом і кредитом рахунків:

у розділі I — 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 55 «Інші довгострокові зобов'язання», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 68 «Розрахунки за іншими операціями», 69 «Доходи майбутніх періодів»;

у розділі II — 66 «Розрахунки з оплати праці».

28. У розділі I Відомості 3-м записи групуються за зазначеними у ньому рахунками шляхом вписування перед початком записів у графі 3 коду і назви відповідного рахунку бухгалтерського обліку, щодо якого далі здійснюються записи.

Для заповнення граф 7 і 8 використовуються дані відомостей 1-м, 3-м, 4-м і 5-м.

29. Записи здійснюються протягом місяця на підставі прийнятих до обліку первинних документів за господарськими операціями, щодо яких кореспондуються зазначені у Відомості рахунки бухгалтерського обліку. Якщо первинні документи прикладені до інших реєстрів як такі, що використані для записів в цих реєстрах (наприклад, документи з погашення дебіторської заборгованості для ведення записів у Відомості 1-м), то відповідні суми господарських

операцій заносяться до Відомості 3-м за даними відповідного регістру і використаних для ведення записів у ньому первинних документів.

30. Для обліку виданих та одержаних векселів, розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, з учасниками і підзвітними особами, з іншими дебіторами і кредиторами у графі 3 розділу I зазначається назва (прізвище) дебітора (кредитора).

При відображенні розрахунків з дебіторами і кредиторами у Відомості відводиться необхідна кількість рядків для впорядкованих записів щодо розрахунків за кожним дебітором і кредитором з продовженням записів на вкладних аркушах. Сальдо на кінець місяця визначається за кожним дебітором або кредитором розгорнуто і переноситься у графу 5 (з графи 21) і графу 6 (з графи 22) розділу I Відомості 3-м на наступний місяць.

31. Для обліку розрахунків з бюджетом, за відрахуваннями на пенсійне забезпечення, соціальне та інші види страхування у графі 3 розділу I вказуються види податків, платежів і відрахувань. За кожним видом податків, платежів і відрахувань щомісяця відображаються нараховані та належні до відшкодування суми податків і платежів, їх погашення, списання тощо. Сальдо на кінець місяця визначається окремо за кожним видом податків, платежів і відрахувань (графи 21 і 22) і переноситься у графи 5 і 6 Відомості 3-м на наступний місяць.

Доходи майбутніх періодів відображаються у розділі I Відомості 3-м за видами доходів.

32. У розділі II Відомості 3-м відображаються розрахунки з оплати праці. За кредитом рахунку 66 відображаються операції, пов'язані з нарахуванням працівникам основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги за тимчасовою непрацездатністю тощо. За дебетом рахунку відображаються усі вирахування із заробітної плати працівників (прибуткового податку, до Пенсійного фонду, до фондів страхування, сума виплачених авансів і заробітної плати, аліменти, утримання за виконавчими листами тощо).

33. Невиплачені працівникам суми з оплати праці відображаються у графі 20, які переносяться за кожним працівником (позиційним способом) у графу 4 Відомість 3-м наступного місяця.

Неотримана у встановлений для виплати термін сума з оплати праці відображається у Відомості 3-м у наступних місяцях як заборгованість з поміткою «Дефон.» у графі 3 із зазначенням дати її депонування.

*Облік необоротних активів, нарахованої амортизації
капітальних і фінансових інвестицій
та інших необоротних активів*

34. Для систематизації інформації про наявність, рух і знос необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), про капітальні і фінансові інвестиції та інші необоротні активи ведеться Відомість 4-м.

35. У Відомості 4-м відображаються обороти за дебетом і кредитом рахунків:

у розділі I — 10 «Основні засоби» і 13 «Знос необоротних активів»;

у розділі II — 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 18 «Інші необоротні активи», 35 «Поточні фінансові інвестиції»,

36. Записи у розділі I Відомості 4-м ведуться на підставі первинних і зведених облікових документів (актів приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, актів списання, розрахунку амортизації тощо).

У графах 6-9 розділу I цієї Відомості відображаються дані про надходження необоротних матеріальних (крім капітальних інвестицій) і нематеріальних активів, для заповнення яких використовуються записи відомостей 4-м і 5-м.

У графах 10-15 розділу I цієї Відомості відображаються дані про вибуття необоротних матеріальних і нематеріальних активів (продаж, безоплатна передача, ліквідація), про уцінку та зменшення корисності цих об'єктів.

У графах 20-23 розділу I відображаються операції з нарахованої амортизації та сума збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки або зменшення їх корисності.

У графах 25-26 розділу I цієї Відомості відображається списання зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів внаслідок їх вибуття, зменшення зносу внаслідок уцінки та відновлення корисності цих активів, для заповнення яких використовуються дані відомостей 4-м і 5-м.

Залишок на кінець місяця на рахунку 10 «Основні засоби» (графа 18) визначається додаванням до сальдо на початок місяця (графа 5) дебетового обороту за місяць (графа 9) і вирахуванням кредитового обороту за місяць (графа 16).

Залишок на кінець місяця за рахунком 13 (графа 27) визначається додаванням до сальдо на початок місяця (графа 19) кредитового обороту за місяць (графа 24) і вирахуванням дебетового обороту за місяць (графа 26).

37. У розділі II Відомості 4-м ведеться бухгалтерський облік капітальних і фінансових інвестицій, інших необоротних активів. Записи у розділі II групуються за рахунками 14, 15, 18 і 35 шляхом вписування перед початком записів у графі 2 коду і назви відповідного рахунку бухгалтерського обліку, щодо якого далі здійснюються записи. Аналітичний облік фінансових інвестицій ведеться у розрізі видів, строків та об'єктів інвестування. Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться в розрізі об'єктів інвестування і виду витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проектні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на придбання, виготовлення і спорудження інших необоротних матеріальних активів) і витрат на придбання (створення) нематеріальних активів та об'єктів фінансової оренди.

38. Сума податкового кредиту, що визнана у зв'язку з попередньою оплатою (авансом) вартості необоротних активів, будівельно-монтажних робіт та інших робіт капітального характеру у цій Відомості наводиться окремо від решти суми авансу.

Після одержання в рахунок авансу з необоротних активів і прийняття будівельно-монтажних та інших робіт капітального характеру сума податкового кредиту способом сторно відображається за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

39. Сальдо на кінець поточного місяця відповідного рахунку у розділі II Відомості 4-м визначається додаванням до сальдо на початок місяця (графа 3) дебетового обороту за місяць (графа 5) і вирахуванням кредитового обороту (графа 14).

Облік доходів, витрат, фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів

40. Відомість 5-м призначена для систематизації інформації про доходи від реалізації, інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи, вирахування з доходу, про витрати операційної діяльності за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати), про витрати майбутніх періодів, про фінансові результати, про нерозподілені прибутки (непокриті збитки) та використання прибутку. В ній також систематизується інформація про власний (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений, вилучений) капітал, створення і використання забезпечень майбутніх витрат і платежів.

41. У Відомості 5-м відображаються обороти за дебетом і кредитом рахунків:

у розділі I — 84 «Витрати операційної діяльності» і 85 «Інші затрати»;

у розділі II — 23 «Виробництво»;
у розділі III — 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»,
70 «Доходи», 79 «Фінансові результати»;
у розділі IV — 39 «Витрати майбутніх періодів», 40 «Власний капітал», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

42. У статтях рядків 1-6 за дебетом рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» розділу I на підставі первинних облікових документів (та/або аркушів-розшифровок) на витрачання (або передавання у місця витрачання) виробничих запасів, нарахування заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи відображаються витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, із здійсненням діяльності з виконання робіт, надання послуг і продажу товарів (графи 3-14).

Собівартість реалізованих виробничих запасів, товарів і іноземної валюти з кредиту рахунків обліку відповідних активів списується в дебет рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» (рядки 5.3-5.6), з якого списується в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

З кредиту рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» (графи 16-18 розділу I) витрати списуються в дебет рахунків:

23 «Виробництво» — малими підприємствами, які здійснюють виробництво готової продукції (робіт, послуг), в сумі витрат, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248, включаються до виробничої собівартості продукції;

79 «Фінансові результати» — в сумі інших операційних витрат (адміністративні, збутові).

Списання всієї суми витрат операційної діяльності малі підприємства, які здійснюють виробництво готової продукції (робіт, послуг), з кредиту рахунку 84 можуть проводити у кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати».

Дані графи 15 розділу I Відомості 5-м в частині витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) переносяться до графи 16 розділу I і до графи 4 розділу II, а в частині інших операційних витрат — до графи 17 розділу I і до графи 5 розділу III, або всі витрати операційної діяльності переносяться до графи 1 розділу I і графи 5 розділу III.

Витрати малого підприємства, яке здійснює торговельну діяльність, з кредиту рахунку 84 списуються у дебет рахунку 79 (графа 5 розділу III).

У графі 20 розділу I накопичуються дані за складовими елементами операційних витрат і статтями інших затрат за період з початку звітнього року, включаючи звітний (поточний) місяць.

43. У рядках 7.1-7.4 розділу I відображаються сума визнаних витрат, що виникли внаслідок іншої, ніж операційна, діяльності (фінансові витрати, інші витрати), надзвичайних подій та податок на прибуток. Одночасно з відображенням вибуття незавершеного виробництва або готової продукції внаслідок надзвичайних подій або використання на капітальні інвестиції здійснюється на зазначену суму запис способом сторно за дебетом і кредитом рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» у розрізі елементів операційних витрат (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

44. У графах 4-7 розділу II Відомості 5-м відображаються витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) за видами продукції, робіт, послуг (об'єктами витрат), за кредитом цього рахунку у графах 8-13 відображається їх списання (кредит рахунку 23).

З рахунку 23 «Виробництво» щомісяця малі підприємства, що здійснюють виробництво готової продукції, списують в дебет рахунку 26 «Готова продукція» (графа 8 розділу II) суму затрат, що відносяться до прийнятої готової продукції, або всю суму затрат на виробництво продукції без оцінки залишків незавершеного виробництва.

Малі підприємства, які здійснюють діяльність з виконання робіт і послуг, з кредиту рахунку 23 щомісяця відображають за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» — суму затрат, що відносяться до робіт і послуг, визнаних доходами, або всю суму затрат без оцінки залишків незавершеного виробництва.

Списання собівартості реалізованої готової продукції щомісяця з кредиту рахунку 26 «Готова продукція» (у Відомості 2-м) може здійснюватися в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» на суму, що визначено з урахуванням вартості залишку нереалізованої готової продукції, або на всю суму без поділу на собівартість залишків готової продукції. При цьому у всіх випадках у Відомості 2-м забезпечується ведення кількісного обліку залишку, надходження і вибуття готової продукції за первинними документами на їх виготовлення і вибуття (реалізацію тощо).

За результатами інвентаризації вартість виявленого у виробничих приміщеннях (ділянках) малих підприємств залишку не підданих обробці (використанню) сировини й матеріалів, не закінчених обробкою сировини, матеріалів, деталей, не закінченої складанням і комплектуванням готової продукції (за прямими витратами) відображається за дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» і 23 «Виро-

бництво» та кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» (Відомість 2-м і розділ II Відомості 5-м). Одночасно на вартість виявленого у виробничих приміщеннях (ділянках) не підданих обробці і використанню сировини і матеріалів способом сторно відображається зменшення оборотів за рахунком 84 «Витрати операційної діяльності» (графа 18 розділу I Відомості 5-м).

Малі підприємства, які собівартість реалізованої готової продукції списують без поділу на собівартість залишку готової продукції, оцінюють залишок готової продукції за справедливою вартістю за даними кількісного обліку руху готової продукції. Визначена вартість залишку готової продукції відображається за дебетом рахунку 26 (Відомість 2-м) і кредитом рахунку 79 (рядок 6 розділу III Відомості 5-м).

45. Розділ III Відомості 5-м призначено для систематизації інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій, про нерозподілені прибутки (непокриті збитки).

Записи у графах 11-15 цього розділу здійснюються: з кредиту рахунку 70 — у рядках 1-5; з кредиту рахунку 79 — у рядку 6; з кредиту рахунку 44 — у рядку 7.

Для заповнення графи 5 розділу III використовуються дані:

Відомості 1-м (з кредиту рахунку 30), Відомості 3-м (з кредиту рахунків 37, 64, 68) і розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунку 79) — для рядків 1-4;

Відомості 2-м (з кредиту рахунку 26), розділу I Відомості 5-м (з кредиту рахунків 84 і 85), розділу II Відомості 5-м (з кредиту рахунку 23) і розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунків 44 і 70) — для рядку 6;

Відомості 3-м (з кредиту рахунку 68), розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунків 44 і 79) і розділу IV Відомості 5-м (з кредиту рахунку 40) — для рядку 7.

46. Систематизація інформації про витрати майбутніх періодів, про власний (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений) капітал, про забезпечення майбутніх витрат і платежів, про цільове фінансування і цільові надходження здійснюється у розділі IV Відомості 5-м. У графі 2 до початку записів зазначається код і назва відповідного рахунку бухгалтерського обліку, щодо якого вносяться дані про залишок і господарські операції.

47. Систематизація даних про операції з цінностями, що не належать малому підприємству (отримані для зберігання, переробки, монтажу, продажу на умовах комісії, користування на умовах операційної оренди), з бланками суворого обліку, зі списання активів до з'ясування винних, із гарантіями і заставами ведеться у Відомо-

сті 8, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356.

48. Підсумкові записи з відомостей переносяться до Оборотно-сальдової відомості, яка використовується для узагальнення даних регістрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Оборотно-сальдова відомість складається щомісяця і використовується для записів даних за дебетом і кредитом кожного рахунку окремо. Оборотно-сальдова відомість заповнюється перенесенням кредитових оборотів із регістрів бухгалтерського обліку у дебет відповідних рахунків.

Дебетові обороти Оборотно-сальдової відомості за кожним рахунком бухгалтерського обліку мають дорівнювати дебетовому обороту за відповідним рахунком бухгалтерського обліку у регістрі (відомості) бухгалтерського обліку. Загальна сума дебетових оборотів (сума даних рядків граfi 29) Оборотно-сальдової відомості має дорівнювати загальній сумі кредитових оборотів (сума даних за графами 4-28 рядку «Усього оборотів за кредитом рахунків») Оборотно-сальдової відомості.

Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку

В. М. Пархоменко

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Світлана Ігорівна ДРОБ'ЯЗКО
Тамара Михайлівна КОЗИР
Сергій Борисович ХОЛОД

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*За загальною редакцією
кандидата економічних наук, професора
П. Й. Атамаса*

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 07.09.2011. Формат 60х84 ^{1/16}
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgCTT.
Умовн. друк. арк. 23,4..

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: www.cul.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006